

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAMUDA İÇ DENETİM
VE
TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMANIN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Deniz ALÇİN

Danışman
Prof. Dr. Kamil TÜĞEN

2009

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Kamuda İç Denetim Ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

31.08.2009

Deniz ALÇİN

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Deniz ALÇİN
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Maliye
Tez Konusu : Kamuda İç Denetim ve Türkiye'deki Uygulamanın Değerlendirilmesi
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA O OY BİRLİĞİ O
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU O
REDDİNE O**

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

- * Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir. O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Kamuda İç Denetim Ve Türkiye'deki Uygulamanın Değerlendirilmesi Deniz ALÇİN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

Denetim, eski çağlardan günümüze kadar en küçük toplumlardan büyük imparatorluklara kadar her çeşit toplulukta uygulanmış bir faaliyettir. Söz konusu olan; bir işletme, büyük bir organizasyon, devlet kurumu veya uluslararası bir kuruluş olduğu zaman denetimin önemi daha da belirginleşmektedir. Çünkü bu tür topluluklarda daha çok sayıda, daha derin nitelikte, fazlaca önem arz eden, karışık dolayısıyla hata payı yüksek işlemler gerçekleştirilmektedir. Bu işlemler üzerinde değerlendirmeler yapılırken verilerin kaynağına tekrar tekrar inmek külfetli olacağından karar alıcılar başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul etmektedirler. İşte bu bilgiler denetim faaliyeti sayesinde elde edilmektedir.

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de denetim, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlarda farklı zamanlarda, farklı türlerde ve farklı adlar altında uygulanmaktadır. Bu uygulamalar genellikle teftiş, denetim, revizyon, kontrol adları altında yapılmaktadır. Uygulanacak denetim türleri kuruluşun yapısına, ihtiyacına ve zamana göre değişmektedir. Bir de bu kavramlardan farklı olarak dünyada ve ülkemizde denetimin bir türü olan iç denetim uygulaması yapılmaktadır. İç denetim, kurum ve kuruluşlarda dış denetimin yetersiz kalması sonucu oluşmuş bir uygulamadır. Özellikle kamuda performans esaslı bütçeleme ile birlikte iç denetim faaliyetinin yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir.

Çalışmanın amacı, ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu ile kamu kuruluşlarında uygulanmaya başlanan iç denetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Konu; dünya çapındaki iç denetim mevzuatının paralelinde düzenlenmiş, ülkemizde kamuda iç denetim mevzuatını oluşturan kanunlar, yönetmelikler, Bakanlar Kurulu Kararları,

genelgeler, tebliğler doğrultusunda irdelenmiş ve değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Denetim, Teftiş, Revizyon, Kontrol

ABSTRACT

Master Thesis

**Internal Audit in Public and The Evaluation of Its Application in Turkey
Deniz ALÇİN**

**Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Finance
Finance Program**

Audit is an activity which has been applied in every kind of community from big empires to the smallest societies as of today. When a management, a big organization, a government agency or an institutional organization is concerned , the importance of audit becomes more evident, because in such communities there are much more processes which are of greater importance and have more profound quality and high rate of error, thus are more sophisticated . While making evaluations related to these processes, the decision makers admit the information as ‘data’ which are arranged by others, since it will be costly and troublesome to search for the basis of data again. Therefore, these data are obtained by means of the activity of audit.

As applied in the past, audit is also applied at different times, in different ways and under different names in the aforementioned institutions and organizations today. These applications are generally carried out under the titles such as inspection, audit, revision and control. The kinds of audit to be applied vary according to the structure and requirement of the institution as well as time. Furthermore, other than these terms relative to audit, there is also application of ‘internal audit’ both in the world and in our country. Internal audit is a kind of application which occurs due to the shortage of external audit in institutions and organizations. It has become inevitable that internal audit activity should be applied especially with budgeting based on the performance in public.

The purpose of this study is to study and evaluate the activities of internal audit started to be applied in public institutions through the law No: 5018 of Public Fiscal Management and Control in our country. The subject was determined and arranged in accordance with the internal audit legislation

worldwide. Moreover, it was studied and tried to be evaluated at length in view of the laws constituting internal audit legislation in public, regulations, decisions and notifications of the Cabinet.

Key Words: Internal Audit, Audit, Inspection, Revision, Control

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiv
TABLolar LİSTESİ.....	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM, İÇ DENETİM VE FRANSA'DA KAMUDA İÇ DENETİM

I - DENETİM	3
A - Denetim Kavramı ve Kapsamı.....	3
B - Denetimin İşlevi ve Gerekliği.....	5
C - Denetimin Tarihçesi	6
D - Denetim Türleri.....	7
1 - Denetimin Amacı Yönünden Denetim Türleri	7
a - Finansal Denetim	7
b - Uygunluk Denetimi.....	8
c - Performans Denetimi	8
d - Ekonomik Denetim	9
2 - Denetimin Statüsü Yönünden Denetim Türleri	9
a - İç Denetim.....	9
b - Dış Denetim	9
i - Bağımsız Denetim	10
ii - Kamu Denetimi.....	11
iii - Yüksek Denetim	11
3 - Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	12

a - Yasal Denetim.....	12
b - İsteğe Bağlı Denetim	12
E - Denetimle İlgili Uluslararası Kuruluşlar	13
1 - İç Denetçiler Enstitüsü (IIA).....	13
2 - Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)	15
3 - Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO).....	16
II - İÇ DENETİM.....	17
A - İç Denetimin Tanımı	17
B - İç Denetimin Unsurları.....	19
C - İç Denetimin Türleri.....	21
1 - Mali Denetim	21
2 - Performans Denetimi	21
3 - Sistem Denetimi.....	22
4 - Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	22
D - İç Denetimin Amacı	23
E - İç Denetimin Özellikleri	25
F - İç Denetim Biriminin Sorumluluğu	25
G - İç Denetim - İç Kontrol İlişkisi	26
H - İç Denetim - Dış Denetim İlişkisi	28
I - İç Denetim Süreci	31
1 - İç Denetimin Planlanması.....	31
a - Uzun Vadeli Planların Hazırlanması.....	32
b - Yıllık Planların Hazırlanması	32
c - Risk Değerlemesi	33
i - Yerleşik Risk.	33
ii - Kontrol Riski	34
iii - Belirleme Riski.....	34
d - Ön Araştırma Faaliyetleri	34
e - İç Denetim Programları.....	35
2 - İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi	36
3 - İç Denetim Raporları – İzleme Süreci	36
İ - İç Denetim Standartları.....	37

1 - Denetim Standartları	38
a - Genel Anlamda Denetim Standartları	38
b – Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA).....	38
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	38
c - Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (INTOSAI) Denetim Standartları	40
d - Uluslararası Muhasebeciler Derneği (IFAC) Denetim Standartları	40
2 – İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları	41
a - Genel olarak İç Denetim Standartlarının Oluşturulmasını Etkileyen Gelişmeler	41
b - İç Denetim Standartların Amaçları ve Kapsamı	41
c – IIA İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları	42
d – IIA Mesleki Ahlak Kuralları	44
e – IIA Uygulama Tavsiyeleri.....	45
J – Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).....	45
K – İç Denetim Mesleğinin Tarihsel Gelişimi	45
III – FRANSA’DA KAMUDA İÇ DENETİM.....	48
A – Fransa’da İç Denetimin Yapısı.....	48
1 – Ulusal Denetim Komitesi	50
2 – Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi (MAEC).....	50
3 – Bölgesel Denetim Komitesi	50
4 – Bölgesel Kontrol Eğitim Dairesi (MRFC)	50
5 – Yerel Denetçiler	51
B – Fransa’da İç Denetim Metodolojisi.....	51
1 – Denetim Yöntemleri.....	51
2 – Denetim ve İç Kontrol.....	52
3 – Genel Denetim İş Akışı.....	52

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE KAMUDA İÇ DENETİM UYGULAMALARI

I - 5018 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİM.....	54
A - Kamu Mali Yönetiminde Yapılan Değişiklikler ve İç Denetim	54
1 – Türkiye’de Kamuda 5018 Sayılı Kanun Öncesi Denetim Yapısı	55
2 – Türkiye’ de Kamuda Denetim Yapısının Değişme Gerekçeleri	56
3 - 5018 Sayılı Kanun İle Gelen Uygulamalar.....	61
B - İç Denetim ve İç Kontrol.....	62
C- İç Denetim Alanındaki Aktörler	69
1 – Maliye Bakanlığı.....	69
2 – İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	69
3 – İlgili Bakan.....	69
4 – Üst Yönetici	70
5 – Harcama Yetkilisi.....	70
6 – Gerçekleştirme Görevlisi	70
7 – Mali Hizmetler Birimi.....	70
8 – Muhasebe Yetkilisi.....	70
9 – Dış Denetçi.....	71
D - İç Denetçiler.....	71
E - İç Denetim Süreci.....	80
1 - İç Denetim Faaliyeti ve Uygulanması	80
a – Denetime Hazırlık	85
b – Açılış Toplantısı	85
c – Çalışma Planı.....	86
d – Denetimin Yürütülmesi.....	86
e – Kapanış Toplantısı.....	86
f - Raporlama.....	86
g - Denetim Sonuçlarının İzlenmesi.....	88
h – Çalışma Kağıtları	89
1 – Danışmanlık ve Benzeri Faaliyetler.....	89
F - İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK).....	90
G - Eşleştirme (TWINNING) Projesi	95

H - Kamu İç Denetim Standartları	96
1 - Nitelik Standartları.....	97
a - Amaç, Yetki ve Sorumluluklar	97
b - Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	98
c - Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat.....	98
d - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı.....	99
2 - Çalışma Standartları.....	101
a - İç Denetimin Yönetimi	101
b - İşin Niteliği	102
c - Görev Planlaması	102
d - Görevin Yürütülmesi	103
e - Sonuçların Raporlanması	104
f - İlerlemenin İzlenmesi	104
g - Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi	104
II – TÜRKİYE’DE KAMUDA İÇ DENETİM UYGULAMASINDA	105
YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	105
A – Türkiye’de Kamuda İç Denetim Uygulamasında Yaşanan Sorunlar	105
1 - İç Kontrol - İç Denetim Tanımları ve Uygulaması Kanunlarda ve İdarelerde Kesin Olarak Birbirinden Ayrılmamıştır	105
2 – Kamuda İç Denetim Uygulaması Kamu İdarelerinde Tam Olarak.....	106
Anlaşılmamıştır	106
3 - Özel Sektörde İç Denetim Sisteminde Olan İç Denetim Komitesi.....	106
Kamuda Oluşturulmamıştır.....	106
4 - İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yetkileri İç Denetimin	108
Bağımsızlığını Tam Olarak Sağlayacak Kadar Güçlü Değildir.....	108
5 - İç Denetim Sistemi İle Mevcut Teftiş Kurulları Arasındaki İlişki ve Görev Paylaşımı Tam Olarak Belirginleştirilmemiştir	108
6 - İç Denetçilerin Kamudaki Statüleri Zayıftır	110
7 – Geçiş Aşamasında 5018 Sayılı Kanun’ un Geçici 5 ‘inci Maddesiyle Atanan Denetçiler Gerekli Sınavlara ve Eğitime Tabi Tutulmamıştır	111
8 – İdarelerde Olması Gerektiği Biçimde Bir İç Denetim Sistemi Hala.....	111
Oluşturulmamıştır.....	111

9 – Atanacak İç Denetçilerin Bilgi Teknolojileri Denetimi Konusunda.....	113
Tam Bir Yetkinliğe Sahip Değildir.....	113
10 – İç Denetim Faaliyetinin Uygulanmadığı Kamu İdareleri Mevcuttur.....	114
B – Türkiye’ de Kamuda İç Denetim Uygulamasında Yaşanan Sorunlara	115
Yönelik Çözüm Önerileri.....	115
1 – İç Denetim ve İç Kontrol Kavramları İlk Önce Kanun Metinlerinde	115
Daha Sonra da Uygulamada Birbirinden Ayrılmalıdır	115
2 – Tüm Kamu İdarelerinde İç Denetimin Daha İyi Anlaşılması İçin.....	115
Etkinlikler Düzenlenmeli, Gerekliğinde Yasal Düzenlemelere	115
Gidilmelidir.....	115
3 – Kamuda İç Denetim Sistemi İçerisinde Bir İç Denetim Komitesi.....	116
Oluşturulmalıdır	116
4 – İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yetkileri Genişletilmelidir.....	117
5 – İç Denetim Faaliyeti İle Teftiş Kurulları Arasındaki İlişki ve Görev	117
Ayrılığına Yasal Düzenlemelerle Açıklık Getirmelidir	117
6 – İç Denetçilerin Kamudaki Statüleri Kuvvetlendirilmelidir.....	118
7 – Geçiş Aşamasında Sınavsız Atanan Denetçiler Gerekli Sınav ve	118
Eğitilmelere Tabi Tutulmalıdır	118
8 – Kamu İdarelerinde Uluslararası Örneklere Benzer Eksiksiz Bir İç	119
Denetim Sistemi Kurulmalıdır	119
9 – İç Denetimde Uluslararası Standartları Tam Olarak Sağlama	121
Yolunda Bilgi Teknolojileri Denetimine Önem Verilmelidir.....	121
10 – İç Denetim Faaliyeti Bütün Kamu Kurumlarında Yapılmalıdır	121
SONUÇ.....	123
KAYNAKÇA.....	126

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFROSAI	: Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı African Organization of Supreme Audit Institutions
AICPA	: Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü American Institute of Certified Public Accountants
ARABOSAI	: Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Arab Organization of Supreme Audit Institutions
ASOSAI	: Asya Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Asia Organizations of Supreme Audit Institutions
BİT	: Belediye İktisadi Teşebbüsü
BT	: Bilgi Teknolojileri
CAROSAI	: Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions
CCSA	: Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Certified Control Self Assessment
CGAP	: Uluslararası Kamu Denetçisi Certified Government Auditing Professional
CIA	: Sertifikalı İç Denetçiler Certified Internal Auditor
CISA	: Sertifikalı Bilgi Sistem Denetçisi Certified Information System Auditor
CMUK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CNCC	: Ulusal Hesap Komiserliği
COSO	: Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
DDK	: Devlet Denetleme Kurulu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı

ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EUROSAI	: Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı European Organisation of Supreme Audit Institutions
IA	: Inspecteur Auditeurs
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Derneği The International Federation of Accountants
IIA	: Institute of Internal Auditors İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları The International Organisation of Supreme Audit Institutions
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
IP	: Inspecteur Principaux Auditeurs
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MAEC	: Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi
MRFC	: Bölgesel Kontrol Eğitim Dairesi
OLACEFS	: Latin Amerika Ve Karayipler Ülkeleri Sayıştaylar Birliği The Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions
PSRC	: Profesyonel Standartlar ve Sorumluluklar Komitesi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPASAI	: Güney Pasifik Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı South Pacific Association of Supreme Audit Institutions
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasabeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YDK	: Yüksek Denetleme Kurulu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo:1	İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları.....	43
Tablo:2	İç Denetim Koordinasyon Kurulu Üyeleri.....	94

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil:1	İç Denetçi Atama Süreci.....	74
Şekil:2	İç Denetim Evreni.....	82
Şekil:3	İç Denetim Süreci.....	87

GİRİŞ

Denetim, bir proje ve faaliyetin işleyişinin ve çıktılarının önceden belirlenmiş hedefler doğrultusunda olup olmadığını sistematik bir şekilde gözden geçirme faaliyetidir.

Denetim faaliyeti ilk çağlardan günümüze kadar küçük büyük her türlü toplulukta, projede, organizasyonda ve devlette uygulanmaya gelmiştir. Çünkü birlik sağlamada, başarıya ulaşmada ya da devlet olmada hiyerarşik yapı içinde gerçekleştirilen faaliyetin mutlaka gözetimi ve kontrolü gerekmektedir. Bu durum da denetimi gerektirmektedir.

Denetim faaliyeti her türlü toplulukta uygulanmakla birlikte uygulanış tarzı, türü ve hatta ismi çeşitlilik göstermektedir. Bu çeşitlilik denetimin uygulandığı yapıya, zamana, amaca göre oluşmaktadır. Bunlara örnek olarak; denetim, teftiş, revizyon, kontrol kavramlarını örnek olarak verebiliriz.

Yukarıda sayılan bu kavramlardan ayrı olarak, dünyada Sanayi Devrimi'nin yaşanması, yetki devrinin gündeme gelmesi ve dış denetimin yeterli olmamasıyla birlikte bir de iç denetim uygulaması gündeme gelmiştir. İç denetimin örgütlü olarak gelişmesi 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Ülkemizde ise özel sektörde örgütlü iç denetim faaliyeti 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulmasıyla gerçekleşmiştir.

Ülkemizde dünya uygulamaları paralelinde kamuda iç denetim faaliyeti ise 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlamıştır. Avrupa Birliği (AB) adaylık ve müzakere sürecinde ulusal ve uluslararası belgelerdeki yükümlülükler doğrultusunda kamu mali yapımızda 5018 sayılı kanun ile birçok değişiklik yapılmıştır. Bunlardan birisi de performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesidir. Bunun paralelinde kamuda iç denetim uygulaması da başlamıştır. Çünkü iç denetim; sistem denetimi, mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetiminden oluşmaktadır.

Çalışmamızda denetim ve iç denetim faaliyeti genel olarak tanıttıldıktan ve Fransa'da kamuda iç denetim uygulamasına ana hatları ile değinildikten sonra 5018 sayılı Kanun başta olmak üzere ikincil ve yayınlanmış üçüncül düzey mevzuat

çerçevesinde ülkemizde kamuda uygulanan iç denetim faaliyeti ayrıntılı olarak ele alınacak ve değerlendirilecektir.

Bu bağlamda çalışma aşağıdaki bölüm ve alt bölümler kapsamında şu şekilde hazırlanmıştır.

Birinci bölümde; ilk önce denetim kavramı ele alınacaktır. Bu çerçevede alt başlıklar halinde sırası ile denetimin tanımı yapılacak, kapsamı tanıtılacak, denetimin işlevi ve gerekliliği üzerinde durulacak, denetimin tarihçesi anlatılacak, denetim türleri tanıtılacak en son olarak da denetimle ilgili uluslararası kuruluşlara yer verilecektir. Daha sonra denetim türlerinden iç denetim kavramına sıra gelecek bu çerçevede iç denetimin tanımı, unsurları, türleri, amacı, özellikleri, iç denetim biriminin sorumluluğu, iç denetim - iç kontrol ilişkisi, iç denetim – dış denetim ilişkisi, iç denetim süreci, iç denetim standartları, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, iç denetim mesleğinin tarihsel gelişimi belirtilen sıra ile ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Bölümün sonunda ise kamuda iç denetim bağlamında Fransa’da kamuda iç denetim uygulaması ana hatları ile açıklanacaktır.

İkinci bölümde; ilk olarak 5018 sayılı Kanun çerçevesinde ülkemizde kamuda iç denetim faaliyeti ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Bu çerçevede; önce ülkemizde kamu denetim sisteminin 5018 sayılı kanun öncesi ve sonrası hali tanıtılacak ve söz konusu kanun ile yapılan değişiklikler gerekçeleri ile ele alınacaktır. Daha sonra birbirleriyle sıkı sıkıya bağlantılı iç denetim ve iç kontrol açıklanarak aralarındaki ilişkiye ve farklılıklarına değinilecektir. Bunun ardından iç denetim sistemindeki aktörler tanıtılacaktır. Sonra 2008 Kamu İç Denetim Genel Raporu rehberliğinde kamu idare yapımızda yer alan iç denetçilerin atanması, hakları, taşımaları gerekli olan nitelikler ve görevleri ayrıntısı ile açıklanacaktır. Yine aynı raporun rehberliğinde iç denetim sürecini adım adım ve ayrıntısı ile açıklamaya sıra gelecektir. Hemen ardından İç Denetim Koordinasyon Kurulu ele alınacaktır. Kurulun yetkileri, üyeleri, üyelerin atanması, görevleri, aldıkları kararlar ayrıntısı ile incelenecektir. Bundan sonra eşleştirme (TWINNING) projesine değinilecektir. Bu başlık altında en son kamu iç denetim standartları ele alınacaktır.

Bölümde ve tezde son olarak Türkiye’de kamuda iç denetim uygulamasında yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde durularak çalışmaya son verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM, İÇ DENETİM VE FRANSA'DA KAMUDA İÇ DENETİM

Bu bölümde denetim ile ilgili olarak ilk önce denetim kavramı ve kapsamı üzerinde durulacaktır. Daha sonra sırası ile denetimin işlevi ve gerekliliği, denetimin tarihçesi, denetim türleri ve denetimle ilgili uluslararası kuruluşlara değinilecektir. İç denetimle ilgili olarak ise yine ilk önce iç denetimin tanımı yapılacaktır. Ardından iç denetimin unsurları, türleri, amacı, özellikleri, iç denetim biriminin sorumluluğu, iç denetim – iç kontrol ilişkisi, iç denetim dış denetim ilişkisi, iç denetim süreci, standartları, Türkiye İç Denetim Kurumu, iç denetimin tarihsel gelişimi başlıklar halinde ele alınacaktır. En son olarak ise kamu idari yapısı ülkemize en yakın olan Fransa'da kamuda uygulanan iç denetim faaliyeti açıklanacaktır.

I - DENETİM

Bu başlık altında denetim tanımı yapılacak, denetimin tarihçesi ve türleri üzerinde durulacaktır. Son olarak denetimle ilgili uluslararası kuruluşlar hakkında bilgi verilecektir.

A - Denetim Kavramı ve Kapsamı

Batı dillerinde “denetim” demek olan “audit” kelimesinin kökeni Latince “audire” kelimesinden gelmektedir. “Audire” kelimesinin Türkçe karşılığı ise “dikkatlice dinlemek”dir. Çok eski çağlarda, çoğu kimse okuma yazma bilmediğinden, denetçiler (auditors), kralın yanında durarak, kralın diğerlerine olan talimatını dikkatlice dinler, daha sonra uygulamaların, söz konusu talimatlar doğrultusunda yapılıp yapılmadığını kontrol ederek, unutulmaları veya yanlışlıkları ortaya koyarlardı¹.

Literatürde klasik anlamda denetim; genel hatlarıyla bir kurumun, programın veya projenin yapısının, çıktılarının ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kriterlere

¹ http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

uygunluğunu araştırmak ve elde edilen denetim bulgularının nesnel ve sistematik bir değerlendirmeye tabi tutulduktan sonra ilgili taraflara duyurulması faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.²

Hukuki anlamda denetleme ise; gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir³.

Türk Sayıştay'ı tarafından uluslararası tanımlara göre hazırlanan “Denetim Terimleri Sözlüğü”nde denetim; bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesi şeklinde tanımlanmıştır⁴.

Denetim; revizyon, kontrol, teftiş kavramlarından farklı bir kavramdır. Yönetim yapımızda soruşturma açarak faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetimine teftiş denilirken, devamlılık içeren ve halen yapılmakta olan faaliyetler ve örgüt çalışmalarını üzerinde yapılan, yönetim ve önderlik etme ve onun gelişmesine yardımcı olma fonksiyonları taşıyan mekanizmaya denetim denilmektedir⁵. Gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelen revizyon ise daha önce yapılmış olan işlemleri; nitelikleri, oluşumları ve sağlıkları bakımından defter kayıtlarına, kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak yoluyla, sonradan eleştirel bir görüşle yeniden ele alıp analiz etmeyi hedefler⁶. Revizyon kontrol, teftiş ve denetleme için zorunlu bir gözden geçirme, bir arařtırmadır⁷. Kontrol, yalnız araştırma ve inceleme ile yetinmez, denetime esas olacak ölçütleri ve fiili sonuçların bu ölçütlerden sapmalarını ile bu sapmaların düzeltilmesi için mümkün olan önlemleri de saptar ve gösterir⁸. Kontrol kavramını zaten teftiş, revizyon ve denetim kavramları içinde yer almaktadır.

² Safiye KAYA, “Dünya Bankası Kredilerinin Denetimi”, **Sayıştay Yayınları**, Ankara, 2002, s. 3.

³ Akif AKŞAM, “İ Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İ Denetim Standartları”, T.C. BAŞBAKANLIK Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi, Ankara, 2005, s.3.

⁴ Patrick EVERARD, **Denetim Terimleri** (Cev. Sacit YÖRÖKER), Sayıştay Yayınları, Ankara, 1999, s.15.

⁵ AKŞAM, a.g.t., s.4.

⁶ Bilal YILDIZ, Oğuzhan AZILI, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Yapılması Gereken Uygunluk Denetimi” <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/121> (25.06.09).

⁷ YILDIZ, AZILI, a.g.m, <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/121> (25.06.09).

⁸ Altar Ömer ARPACI, Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması” http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi.htm (25.06.09).

Denetim ilk önce uluslararası tanım ve standartlar çerçevesinde kurumun, programın ya da projenin amaç ve yöntemlerini göz önünde bulundurarak, tarafsızca, söz konusu faaliyette ya da birimde mevcut hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarma, oluşabilecek hata ve yolsuzluk riskini önleme, hiç olmazsa en aza indirme görevidir. Son yıllarda denetimin yukarıdaki fonksiyonlarına; birim ya da faaliyette mal ve hizmet üretiminin daha etkin ve verimli şekilde yerine getirilmesini sağlama, bu konuda yönetime ışık tutma, sonuçları raporlama fonksiyonları da eklenmiştir.

B - Denetimin İşlevi ve Gerekliliği

Hukuk devletinde kurumların ve kişilerin faaliyetleri, hakları, ödevleri anayasa, yasa.. vb hukuki mevzuatla düzenlenmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti Anayasası'nın başlangıç kısmının üçüncü paragrafında "Millet iradesinin mutlak üstünlüğü, egemenliğin kayıtsız şartsız Türk Milletine ait olduğu ve bunu millet adına kullanmaya yetkili kılınan hiçbir kişi ve kuruluşun, bu Anayasa'da gösterilen hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla belirlenmiş hukuk düzeni dışına çıkamayacağı" hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla kişilerin faaliyetlerini yerine getirirken mevzuata uygun hareket edip etmediğini, açıklanan faaliyet sonuçlarının güvenilir olup olmadığını araştırmak ve kurumların ve kuruluşların hesap verme yükümlülüğünü doğru bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla denetim hukuk devletinde zaruridir.

Konuya daha dar açıdan bakarsak; en küçük toplumda, toplulukta veya faaliyette bile karar alıcılar başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul ederler. Ayrıca tekrar verilerin kaynağına inmek külfetli ve zaman harcayıcıdır. Ayrıca bu hiyerarşik düzenin bir gereğidir. Ancak başkaları tarafından sunulan bu veriler bilerek ya da bilmeyerek hatalı şekilde hazırlanmış olabilir.

Söz konusu olan daha büyük topluluklar, projeler, organizasyonlar, devletler olduğu zaman ise işlemler daha çok sayıda, daha derin nitelikte ve daha karışık hale gelmektedir. Dolayısı ile küçük topluluklarda bile sunulan veriler yanlış olma ihtimali taşıyorken büyük topluluklarda hata ihtimali daha da yüksek seviyeye çıkmaktadır. Bu hataların varlığı ve nereden kaynaklandığı konusundaki bilgi eksiklikleri ise raporların güvenilirliğini azalmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar sonucunda verilerin ayrıca incelenmesi zaruridir. Bu faaliyet ise tarafsız ve bağımsız bir kişi tarafından yerine getirilmektedir. İşte denetim bu safhada devreye girmektedir.

C - Denetimin Tarihçesi

Yukarıda açıklanan sebeplerle denetim, çok eski tarihlerden beri farklı niteliklerde uygulanana gelmiştir.

Milattan önce 3000 – 3500 yıllarında Mezopotamya’da denetim faaliyetinde bulunulduğu, faaliyetlerin kaydedildiği levhalardan yola çıkarak açıklanmaktadır. Mali işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir⁹. Mısır’da Firavunlar döneminde üzerinden vergi kesilecek tarımsal üretimin kontrol edilmesi, milattan 300 yıl kadar önce Yunanistan’da ve 5. Yüzyılda Roma’da kamu maliyesinde denetim organının mevcut olması denetim kavramının tarihsel sürecine ışık tutmaktadır.

“Auditor” kelimesi meslek ünvanı olarak ilk kez İngiltere’de 1289 da kullanılmıştır.

Bugünkü manada denetim kavramı ise Sanayi Devrimi sonrasında gelişmeye başlamıştır. Kıta Avrupa’sında uygulamalar İngiltere sayesinde Kuzey Amerika’yı da etkilemiştir. 1850’li yıllarda, “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. Takip eden dönemlerde ise İngiltere’den Amerika’ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York’ta ilk Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu’nun çıkarılmasını sağlamışlardır¹⁰.

Uygulanan iktisat politikaları ile meydana gelen çok uluslu şirketler (ÇUŞ) sayesinde ise denetim kavramı ve işleyişi daha bir gelişmiştir. Dışa açılarak rekabet ortamı genişleyen, bunun için ekonomik, teknik gelişmelere ayak uydurmak zorunda olan bu organizasyonlar kaynak ihtiyaçlarını dışarıdan ve içeriden borçlanarak yerine getirmeye çalışmaktadırlar. İşte bu safhada kaynak sağlayıcılar organizasyonlardan yeterli ve güvenilir mali bilgiler istemektedirler. Aynı durum kamu kuruluşları için

⁹ http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

¹⁰ AKŞAM, a.g.t., s.9.

de geçerli olmaktadır. Bu açıdan denetim faaliyeti ve mesleği de buna paralel olarak gelişmeler göstermiştir.

Denetim mesleğinin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulmuşken yukarıda anlatılan gelişmelere paralel olarak günümüzde ise ÇUŞ'lar sayesinde Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları (INTOSAI) gibi profesyonel denetim kuruluşları ve örgütleri ortaya çıkmıştır.

D - Denetim Türleri

Denetim türleri başlığı altında denetim türleri tanımlanarak aralarındaki farklar ortaya konacaktır.

1 - Denetimin Amacı Yönünden Denetim Türleri

Burada amacı yönünden denetim türleri açıklanacaktır.

a - Finansal Denetim

Finansal denetim, (financial audit) bir kurumun ortaklarına ve ilgili kamu kuruluşlarına verilen finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, uluslararası muhasebe standartları veya yerel muhasebe ilkeleri ile organizasyonun faaliyeti ile ilgili vergi mevzuatı hükümlerine göre belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ortaya çıkarmak için finansal tabloların incelenmesidir. Mali tabloların denetimi, gerek teoride ve gerekse uygulamada en yaygın denetim olarak bilinmekle beraber, özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin başlıca uğraş konusu olmuştur¹¹.

¹¹ Ali İhsan AKGÜN, "İşletmelerde İç Denetim Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 212, Nisan 1999, s.112.

b - Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance audit), bir örgütün işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir¹². Çok yönlü ve kapsamlı olması nedeniyle bir nevi istişari nitelikte yönetim danışmanlığı şeklinde nitelendirilmesi de mümkündür¹³. Üretim hacmi ve türlerinin artmasına bağlı olarak kuruluşun büyümesi ve holdingleşmenin yayılması sonucu doğmuştur¹⁴.

İç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Örneğin, işletmenin sosyal sigorta bildirimlerinin doğruluğu; ücret işlemleri ve ilgili belgelerin sosyal sigorta mevzuatına uygunluğunun, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) denetçileri tarafından araştırılması ile belirlenir¹⁵. Uygunluk denetiminden sonra elde edilen raporlar geniş bir kitleye değil ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.

c - Performans Denetimi

Performans denetimi (performance audit), bir organizasyonun faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla yapılan bir denetimdir. Bu denetimle daha önceden belirlenmiş hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı ya da ne kadar ulaşıldığı kontrol edilir. Denetimin kapsamı, organizasyonun tamamı veya bir bölümü, özel sektörde faaliyette bulunan işletmeler için üretim, finans, pazarlama bölümleri, kamu kurumları için performans değerlemesi yapılan faaliyetlerle ilgili bölümler olabilir¹⁶. Bu denetim iç denetçiler tarafından yerine getirilir. İç denetçilerin bu denetimde kullanılmalarının yararı, bu denetçilerin denetim sırasında tüm zamanlarını işletmeye ayırmaları ve bu işletme hakkında gerekli tüm bilgiye sahip olmalarıdır¹⁷.

¹² <http://www.onlinekalite.com/htmdosyalar/pazarlamadenetimi.htm> (25.06.09).

¹³ AKŞAM, a.g.t., s.13.

¹⁴ Ersin GÜREDİN, "Denetim İlkeleri", **İ.U. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 7, s. 45.

¹⁵ AKGÜN, a.g.m., s.112.

¹⁶ AKŞAM, a.g.t., s.14.

¹⁷ AKGÜN, a.g.m., s.113.

d - Ekonomik Denetim

Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığı, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir inceleme yapılmak yoluyla ortaya konulmakta, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm fonksiyonlar dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı ölçülerek bu doğrultuda önerilerde bulunmaktadır¹⁸.

Denetimin amacı yönünden denetim türleri içinde en çok ağırlık verileni performans denetimidir.

2 - Denetimin Statüsü Yönünden Denetim Türleri

Bu başlık altında denetimin statüsü yönünden denetim türleri üzerinde durulacaktır.

a - İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin yine işletmede bu amaçla çalışan kişilerce araştırılıp üst yönetime rapor edilmesinin ifade eder¹⁹.

b - Dış Denetim

Hesap verme sürecinin vazgeçilmez aşaması olan dış denetim; örgüt dışından olan denetçilerden oluşan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı veya kişisi tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Dış denetim, hem kaynak sağlayan seçilmiş ya da atanmış kişilere yönelik olarak yukarı doğru ve hem de tüketicilere,

¹⁸ AKŞAM, a.g.t., s.15.

¹⁹ Metin MERİÇ, Vergi Denetimi, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s. 10.

yararlananlara, vergi mükelleflerine ve kamuoyuna yönelik olarak dışı doğru hesap verme sorumluluğunu güçlendirmektedir²⁰.

Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır.

i - Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren ve müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan denetçi veya denetçiler tarafından, işletmenin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılması işlemidir. Bağımsız denetim bir anlamda işletmenin finansal tabloları üzerinde onay işlemidir. Bağımsız denetimde, denetimin konusu oluşturulmuş muhasebe verileri olduğu için ve bağımsız denetçilerin bu konuda uzman olması gerektiğinden, bazen muhasebe ve denetim kavramları birbirine karıştırılmaktadır. Muhasebe, karar alıcılara mali bilgi sağlamak amacıyla bir örgütün veya bireysel bir işletmenin finansal karakterli, para ile ifade edilebilen işlem ve olaylarının kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlar halinde sunulması ve yorumlanmasıdır. Bağımsız denetim, kaydedilip oluşturulan bu muhasebe verilerini inceler ve verilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri sağlıklı bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirler. Ayrıca denetçinin muhasebe konusunda uzman olması yetmemektedir. Denetçi, denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olmalıdır. İşte muhasebeci ve denetçi arasındaki fark buradadır. Yani bağımsız denetim tarafından yapılan finansal denetim muhasebenin bir dalı değildir.

Bağımsız denetçiler bağımsız olarak faaliyet gösterip ücretlerini denetledikleri kuruluşlardan alırlar.

²⁰ Sacit YÖRÜKER, “Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”, **Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı**, Ankara, 2004, s.13.

ii - Kamu Denetimi

Kamu denetimi de finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinden oluşur. Ancak bu denetimi gerçekleştiren kişiler görev ve yetkilerini yasalardan alırlar. Ayrıca yapılan denetimin amacı kamunun ihtiyaçlarını karşılamaktır. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler²¹. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin; bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir²². Kamu denetimine; vergi denetimi, banka ve sigorta şirketlerinin denetimi, iş güvenliği denetimi gibi denetimler örnek verilebilir²³.

iii - Yüksek Denetim

Klasik anlamda yüksek denetim, dış denetim kapsamında değerlendirilirken, dış denetimin yüksek denetim kurumlarının (yüksek denetleme kurulları, Sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerindeki parlamentolar adına yaptıkları denetimi tam olarak kapsamaması nedeniyle, günümüzde uluslararası literatürde ayrı bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir²⁴. Çünkü²⁵;

- Sayıştayların görev ve yetkileri çoğu kez anayasal planda düzenlenmiştir.
- Sayıştaylarca yapılan denetim, genellikle yasama, yürütme ve yargı içine yerleştirilemeyen “nevi şahsına münhasır” bir kamu faaliyeti sayılmaktadır.

²¹ AKŞAM, a.g.t., s.19.

²² Ömer KÖSE, “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi”, **Mali Klavuz Dergisi**, Sayı: 51, Nisan-Haziran 2003, s.69.

²³ AKGÜN, a.g.m., s.113.

²⁴ KÖSE, a.g.m., s.69.

²⁵ YÖRÜKER, a.g.m., s.15.

- Sayıştayların yaptıkları denetim, parlamento adına yürütülmekle birlikte; planlanmasında, uygulanmasında ve gerektiğinde sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsız olan bir faaliyettir.
- Sayıştay başkanlarının ve karar verme durumunda olan diğer meslek mensuplarının yargıç teminatları ya da benzeri güvenceleri bulunmaktadır.
- Sayıştaylar yargı yetkilerinin bulunup bulunmadığına göre denetim sonuçlarının ya tamamını ya da bir kısmını raporlar yoluyla parlamentoya sunarlar.

3 - Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenlerine göre denetim türleri yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

a - Yasal Denetim

Yapılması kanunen gerekli denetime yasal denetim denir. Bu çalışmaların ne zaman, nasıl ve kimler tarafından yapılacağı kanun, tüzük ve genelgelerle belirlenmiştir²⁶. Örnek olarak; bankaların ve sigorta şirketlerinin denetimleri verilebilir.

b - İsteğe Bağlı Denetim

Herhangi bir yasal gereklilik yoktur. Kuruluşlarla ilgili kişilerin isteği ile yapılan denetim türüdür. Tabiidir ki bu denetimin yapılması sırasında yasal denetim yapılırken olduğu gibi bütün dikkat, özen ve titizliğin gösterilmesi gerekir.

²⁶ AKGÜN, a.g.m., s.113.

E - Denetimle İlgili Uluslararası Kuruluşlar

Bu başlık altında denetimle ilgili Uluslararası Kuruluşlarla ilgili açıklamalar yapılacaktır.

1 - İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors), kurumsal örgütlerin büyüklüğünün, karmaşıklığının artması üzerine yönetim ve iç kontrol süreçlerinin iç denetimi ihtiyacına paralel olarak 1941 yılında New York'ta kurulmuş profesyonel bir birliktir. Enstitü, 1944'de Toronto'da Amerika Birleşik Devleti (ABD) dışındaki ilk birliğini, 1948'de de Londra'da Avrupa'daki ilk birliğini kurmuştur²⁷.

1941 yılında kurulan IIA, iç denetim, risk yönetimi, iç kontrol, IT denetimi, eğitim ve kontrol gibi konularda 110,000 den fazla üyeye sahip olan uluslararası profesyonel bir kurumdur²⁸. Enstitü, iç denetime ilişkin standart ve etik kurallar ve "en iyi uygulama" örneklerinin belirlenmesi ve yaygınlaştırılması konularında katkılarda bulunmaktadır²⁹. IIA'nın etik kuralları belirleme amacı, iç denetim mesleğinde ahlaki kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmaktır. Etik kurallar dört temel prensipten beslenir. Bunlar: Dürüstlük, Tarafsızlık, Meslekî Ehliyet ve Sır Saklamadır. Bu dört ana prensip içerisinde 11 davranış kuralı belirlenmiştir. Bunlar³⁰:

- Üyeler ve CIA'lar (Certified Internal Auditor) (Sertifikalı İç Denetçiler) görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken dürüst, objektif ve gayretli olacaktır.
- Üyeler ve CIA'lar kurumlarının meseleleri ile ilgili tüm konularda veya hizmet sundukları kişilere bağlılık gösterecektir. Fakat üyeler ve CIA'lar bilerek herhangi bir uygunsuz veya yasal olmayan bir faaliyetin tarafı olmayacaktır.

²⁷http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

²⁸ <http://www.theiia.org/download.cfm?file=42122> (13.06.09).

²⁹ Ahmet BAŞPINAR, "Kamuda İç Denetim", **İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi** <http://www.bumko.gov.tr/kontrol/dosyagoster.aspx?DIL=1> (11.07.09).

³⁰ <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5CYayinDokuman%5Cetikmeskural1.htm> (07.03.07).

- Kurumlarına veya iç denetim mesleğine yakışmayan faaliyetlere bilerek katılamazlar.
- Kurumun çıkarı ile çatışan veya görev ve sorumluluklarını objektif olarak yerine getirmelerini engelleyici faaliyetlere girmekten kaçınırlar.
- Mesleki kararlarına zarar verecek veya zarar verebileceği tahmin edilen, çalışanlardan, müşterilerden, satıcılardan ve kurumsal iş ilişkisinde bulduklarından değerli herhangi bir şeyi/hediyeyi kabul edemezler.
- Sadece mesleki yeterlilikleri ile tamamlamayı bekledikleri hizmetleri yüklenirler.
- “İç Denetim Uygulama Standartları” ile uyum sağlanması için uygun yöntemleri kullanırlar.
- Görevleri sırasında elde ettikleri bilgileri kullanırken sağduyulu olurlar. Gizli bilgileri, kişisel kazançları için kullanamayacakları gibi, yasalara aykırı veya kurum menfaatine zarar verecek şekilde kullanamazlar.
- İşlerin sonuçlarını raporlarken, bildikleri tüm belgelere dayalı olarak gerçekleri ortaya koyarlar. Eğer bu gerçekler ortaya konmazsa, incelemede bulunan faaliyet raporları çarpıtılabilir veya yasal olmayan uygulamalar gizlenebilir.
- Uzmanlıklarında iyileşme ve hizmetlerin kalite ve etkinliği için sürekli olarak gayret gösterirler.
- Mesleki uygulamalarda “enstitü” tarafından bildirilen yeterlilik, ahlaklılık ve itibar yüksek standartlarını koruma yükümlülüğünün bilincinde olurlar. Üyeler, “kararnamelere” uyar ve enstitünün hedeflerini desteklerler.

Enstitü tüm dünyada geçerli bir belge olan “İç Denetçi Sertifikası” vermektedir.

2 - Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

Uluslararası Sayıştaylar Birliğidir³¹. INTOSAI, Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının teşkilâtıdır.

1953 yılında Küba/Havana'da 34 ülkenin katılımıyla kurulmuştur³². Bugünkü üye sayısı 170'e ulaşmıştır. INTOSAI'nin; OLACEFS (Latin Amerika ve Karayipler Ülkeleri Sayıştayları Birliği), AFROSAI (Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı), ARABOSAI (Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı), ASOSAI (Asya Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı), SPASAI (Güney Pasifik Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı), CAROSAI (Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı), EUROSAI (Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı) olmak üzere yedi adet bölgesel birliği bulunmaktadır³³. INTOSAI'ye ancak yüksek denetim kuruluşları veya yüksek denetim kuruluşu sayılanlar üye olabilmektedir. Bir kuruluşun yüksek denetleme kuruluşu sayılması için, yasayla kurulmuş olması ve parlamento adına denetim yapıyor olması gerekir. Her ülkeden sadece bir yüksek denetim kuruluşu INTOSAI'ye üye olabilir. Sayıştay 1965 yılından bu yana INTOSAI'nin üyesidir. Ayrıca Sayıştay, ASOSAI ve EUROSAI'ye de üyedir.

INTOSAI'nin amacı; yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirmek, kamu mali denetimi alanında bilgi deneyim ve görüş alış verişi yapmak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir.

INTOSAI'nin 9. Uluslararası Kongresinde benimsenen Denetim Kurallarının Ana Hatlarına İlişkin Lima Deklarasyonu, kamu denetiminin Magna Carta'sı olarak kabul edilmektedir³⁴.

INTOSAI her üç yılda bir değişik ülkelerde kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı kongreler düzenlemektedir.

³¹ YÖRÜKER, a.g.m., s.16.

³²http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

³³ <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5CDokumanlar%5Cicdenetim.htm> (07.03.07).

³⁴ <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5CDokumanlar%5Cicdenetim.htm> (07.03.07).

INTOSAI Meslek Ahlak Kuralları, var olan ve birbirinden farklılıklar taşıyabilen mesleki ahlak kavramlarını ortak bir noktada buluşturmak ve mesleki ahlaka ilişkin temel önermeleri belirlemek amacıyla oluşturulmuştur. Bu ortak anlama sahip kavramların ve temel niteliğindeki önermelerin ışığında, üye ülkelerin Yüksek denetim kurumları kendi meslek ahlak kurallarını geliştirecektir. INTOSAI Meslek Ahlak Kuralları beş bölümden oluşmaktadır³⁵:

İlk olarak giriş bölümünde kamu kesimi denetçileri için meslek ahlak kuralları oluşturmanın gerekçelerine değinilmektedir.

İkinci bölümünde “Dürüstlük” kavramı üzerinde durulmaktadır.

Üçüncü bölümünde “Bağımsızlık”, “Nesnel Davranış” ve “Tarafsızlık” ilkeleri açıklanmakta ve bu ilkeler şekillendirilmektedir. “Siyasi Tarafsızlık” ve “Çıkar Çatışmasından Kaçınılması” bu bölümde ele alınan diğer kavramlardır.

Dört ve Beşinci bölümlerde ise “Meslek Sırlarının Saklanması” ve “Yeterlilik” ilkelerinden söz edilmektedir.

3 - Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO)

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission) ; dünya çapında, organizasyonel yönetim, iş etiği, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi, yolsuzluk, ve finansal raporlama konularında rehberlik eden bir organizasyon olarak tanınmaktadır.³⁶ 1985 yılında Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyonu desteklemek üzere kurulmuştur³⁷.

COSO Modeli iç kontrol sistemlerine ilişkin standartların temelini oluşturmaktadır³⁸. Bir iç kontrol modeli olan COSO, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan ‘İç Kontrole İlişkin İşletme Raporunun Hazırlanmasında İç Denetçilerin Rolü’ başlıklı raporda belirtildiği şekilde, denetim sürecine dahil edilmiş bir modeldir. Modele göre iç kontrol sisteminin ana hedefleri; organizasyonun etkin ve etkili işler yapmasını, güvenilir mali raporlar hazırlamasını ve mevzuata uyumunu sağlamaktır.

³⁵<http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5CYayinDokuman%5Cetikmeskural1.htm> (07.03.07).

³⁶ <http://www.coso.org/> (15.03.2009).

³⁷ <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5CDokumanlar%5Cicdenetim.htm> (07.03.07).

³⁸ BAŞPINAR, [http://www.bumko.gov.tr/kontrol/dosyagoster.aspx?DIL=1\(11.07.09\)](http://www.bumko.gov.tr/kontrol/dosyagoster.aspx?DIL=1(11.07.09)).

COSO Modeli; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş unsurdan oluşmaktadır.

Kontrol Ortamı: Tutum, davranış, üslup gibi kavramları kapsar. Yönetim ve çalışanlar bir örgüt içinde, iç kontrole ve dikkatli bir yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir tavrı geliştiren ortamı oluşturmalı ve sürdürmelidirler.

Risk değerlendirme: Amaçlara ulaşılırken karşılaşılabilecek risklerin tanımlanıp analiz edilmesi, önem sırasına göre düzenlenmesi ve risklerin ne şekilde yönetilmesi gerektiğine karar vermek için bir temel oluşturulmasıdır.

Kontrol Faaliyetleri: Yönetimin talimatlarının yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politikalar ve yöntemlerdir. Kurumun hedeflerine ulaşırken karşılaştığı riskleri işaret etmek için gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaya yardımcı olur.

Bilgi ve İletişim: Uygun bilgi, kişilerin sorumluluklarını yerine getirebilmelerini sağlayacak şekilde tanımlanmalı, elde edilmeli ve paylaşılmalıdır. Etkili iletişim, kurumun en altından en üstüne dolaşacak şekilde geniş anlamda gerçekleşmelidir. Tüm çalışanlara iç kontrol sistemindeki rolleri anlatılmalıdır.

İzleme: İç kontrol izlemesi zaman dilimi içindeki performansın kalitesini değerlendirmeli ve denetim ya da diğer inceleme bulgularının derhal çözüme bağlanmasını güvence altına almalıdır.

II - İÇ DENETİM

Bu başlık altında iç denetimle ilgili açıklamalar yer alacaktır. Alt başlıklar halinde ilk önce iç denetimin tanımı yapılacak daha sonra sırasıyla; iç denetimin unsurları, tarihsel gelişimi, türleri, amacı, özellikleri, iç denetim biriminin sorumluluğu, iç denetim – iç kontrol ilişkisi, iç denetim – dış denetim ilişkisi, iç denetim süreci ve son olarak iç denetim standartları ele alınacaktır.

A - İç Denetimin Tanımı

IIA tarafından yapılan tanıma göre “iç denetim, bir kurumun faaliyetleri geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence

ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından yürütülen ve

- İşletme faaliyetinin etkinlik ve verimliliği,
- İşletme finansal tablolarının güvenilirliği
- İşletme faaliyetlerinin mevcut kanun ve düzenlemelere uyumunun,

başarı derecesini ve güvenilirliğini ölçmek üzere işletme konusuna ilişkin olarak düzenlenmiş bir işlemler silsilesidir³⁹.

İç denetim, kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir⁴⁰. Çünkü iç denetim sonunda kurum yönetimine kurumda yapılan işlerin mevzuata uygun olup olmadığı, kaynaklarının amaçlar doğrultusunda verimli, etkin kullanılıp kullanılmadığı, kurumun içinde yapılan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve içeride üretilen nihai bilgilerin güvenilir ve sağlıklı olup olmadığı konularında bilgi verilir. İç denetçi bireysel işlemleri incelemekten çok, sistemi inceler ve bu çerçevede denetim yapar. Amaç program sonuçlarının kaliteli olmasıdır. Açık ki, iç denetimin bu danışmanlık ve güvence faaliyetleri kurumun kendisine olduğu kadar devlete, kamuoyuna ve kurumla ilgili diğer kişilere de büyük fayda sağlamaktadır. Bütün bu anlatılanlar çerçevesinde iç denetim kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, iç iletişim, iyi uygulamaların paylaşılması, katma değer yaratılmasında iç denetimin etkin bir rolü bulunmaktadır⁴¹.

Yapılan denetim sonucunda kuruluşun planlandığı şekilde işleyip işlemediğini tespit edilir varsa eksik giderilerek ve yanlışların düzeltilerek kuruluşun belirlenen hedeflere ulaşmasını sağlar. Ayrıca belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılamayacağı konusunda da ilgili kişilere bilgi verir. Bu son faaliyet güvence verme faaliyetidir.

³⁹ İbrahim KOCABEY, "İşletmelerde İç Denetim", **Vergi Dünyası**, Sayı: 198, Şubat 1998, s.25.

⁴⁰ Çetin ÖZBEK, "İç Denetim Uygulamaları", TC MALİYE BAKANLIĞI Twinning Projesi-Başlangıç Toplantısı, Dedeman Hotel, 2005. www.bumko.gov.tr (11.07.09).

⁴¹ Ali Kamil UZUN, CPA, CFE, "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü Ve Katma Değeri" (İşletmelerde)

<http://www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/%C4%B0%C5%9ELETMELE RDE%20%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20FAAL%C4%B0YET%C4%B0N%C4%B0N%20ROL%C3%9C%20VE%20KATMA%20DE%C4%9EER%C4%B0.pdf> , s.1. (01.05.09)

İç denetim kavramındaki unsurlara teke teker yer verecek olursak en önemli iki unsurun “bağımsızlık” ve “tarafsızlık” olduğunu söylememiz gerekmektedir. Bu iki unsurun ifade ettiği şey ise “objektifliktir”. Gerek denetim sürecinde gerekse sonuçların değerlendirilmesinde var olanın esas alınması, iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçinin değerlendirmelerinde tarafsız, yansız ve dürüst olması, üst yönetimin ve denetim sonuçları ile ilgilenenlerin kuruluşun genel durumu ile ilgili tam ve doğru bilgiye sahip olması açısından önemlidir⁴².

Türkiye’de kamu sektöründe iç denetim ile ilgili tanıtımda ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yapılmıştır. Kanunun 63’üncü maddesi “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 ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. 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, iç denetçiler tarafından yapılır.” şeklinde düzenlenmiştir.

B - İç Denetimin Unsurları

İç denetim faaliyetinin amacını daha iyi anlamak için iç denetim faaliyetini unsurlarına ayırarak incelemek gerekir. İç denetim faaliyetinin unsurları şunlardır;

Sistematik ve nesnel onay: İç denetçinin iç denetim konusundaki yeterliliği ile ilgilidir. Bu yeterlilik; finans, muhasebe ve denetim konularında sahip olunacak uzmanlık, yönetim ve sosyal ilişkilerdeki bilgi ve beceri sonucu oluşur. Bu kapsamda nesnel onay için iç denetçinin, iç denetim konusunda yetkin bir kişi olması, iç denetçilerin bağımsız görüş oluşturabilmeleri için denetledikleri süreçlerin oluşturulması ya da uygulanması aşamalarına katılmamaları, iç denetçinin organizasyon içerisinde bağımsız bir konuma sahip olması gerekmektedir⁴³.

⁴² Umut KORKMAZ, “Kamuda İç Denetim (1)”, **Bütçe Dünyası**, Cilt:2, Sayı:25, Bahar 2007,s.5.

⁴³ AKŞAM, a.g.t., s.23.

Tüm işlemler: İç denetçinin mesleki faaliyetleri sırasında herhangi bir kısıtlama getirilmesi kabul edilemez. Bu kavram, tüm finansal ve finansal olmayan işlemlerin gözden geçirilmesi yanında tüm çalışanlara, ürünlere, kayıtlara ve imkânlarla sınırsız olarak erişimi kapsar⁴⁴.

Doğru ve güvenilir bilgi: İç denetim sürecinde doğru ve güvenilir bilgiye, iç denetçilerce, finansal ve operasyonel bilgilerin doğru, tam, faydalı ve zamanında yöneticilere verilmesiyle ulaşılır.

Risklerin tanımlanması ve en aza indirilmesi: Riskler oluşması muhtemel kayıpları ifade ederler. Bu risklerin sebebi önemli görev ve yetkilerin birbirinden ayrılmasındaki başarısızlıktan, kurumsal çıkar çatışması politikası oluşturmadaki başarısızlığa kadar uzanır⁴⁵. Bu risklerin ortadan kaldırılması hiç olmazsa en aza indirilmesi için iç denetçilerin yeterli inceleme ve denetim yapmaları gereklidir.

Hukuka ve işletme içi kural ve usullere uygunluk: Bu faaliyet iç denetçilerin ilk önce organizasyondaki kural ve usullerin uygunluğunun denetimi ile başlar. Daha sonra kuruluşun bu gerekli usul ve kurallar çerçevesinde hareket edip etmediği kontrol edilir.

Kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılması: Denetçi, yönetimin emrinde olan personel, araç ve diğer kaynakların etkin şekilde kullanıldığını denetlemek ve bu durumu sağlamak zorundadır.

İşletmenin amaçlarına etkin bir şekilde ulaşması: Söz konusu organizasyonda faaliyetin başında belirlenen hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığının belirlenmesi faaliyetidir. Yukarıda yer alan tanım, iç denetçiye konulan kuralları sorgulaması, tahminlere ulaşmayı engelleyecek eksikliklerin belirlenmesi, yalnızca risklerin belirlenmesinden çok neyin yanlış olduğunun açıklanması görevlerini de yüklemektedir⁴⁶.

⁴⁴ KOCABEY, "a.g.m.", s.12.

⁴⁵ Levent SEZAL, "Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2006, s.48.

⁴⁶ SEZAL, a.g.t., s.49.

C - İç Denetimin Türleri

İç denetimin türleri; mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri (BT) denetimidir.

1 - Mali Denetim

Mali raporlardaki verilerin, denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeriyle, finansman kaynaklarıyla, varlıklarının yönetimiyle ve tahsis edilen bütçe ödenekleriyle uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesidir⁴⁷. Bu denetim uygulaması ile harcamaların, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarrufların, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğu denetlenir ve değerlendirilir⁴⁸.

2 - Performans Denetimi

Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında kurum ya da kuruluşun görevlerini yerine getirirken kullandığı fiziki, mali ve beşeri kaynakların ekonomik, verimli ve etkili kullanılıp kullanılmadığının önceden belirlenmiş verimlilik standartları karşısında değerlendirilmesi ve amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının ortaya çıkarılmasıdır. Burada hemen etkinlik, verimlilik, ekonomiklik kavramlarını açıklamak ve aralarındaki farkları ortaya koymak gerekmektedir.

Etkinlik: Hedeflere ulaşmadaki başarıyı sorgular.

Verimlilik: Üretimde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla, belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin üretilmesi ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti üretmek için en az miktarda girdi kullanılmasıdır⁴⁹.

Ekonomiklik: Kullanılan girdilerin maliyetinin en aza indirilmesini ifade eder.

⁴⁷ AKŞAM, a.g.t., s.28.

⁴⁸ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407> (13.07.09).

⁴⁹ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407> (13.07.09).

Görüldüğü gibi verimlilikte önemli olan faaliyetin en az maliyetle yerine getirilmesidir. Etkinlikte ise öncelik başta belirlenen hedeflere ulaşmaktır.

Performans denetimin sonunda eğer sonuçlar belirlenmiş standartlar karşısında yetersiz kalmışsa verimliliğin artırılmasına yönelik önerilerde bulunulur. Bu denetim zor bir denetim olduğu için kıdemli denetçiler tarafından yerine getirilir.

3 - Sistem Denetimi

Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir⁵⁰.

4 - Bilgi Teknolojileri Denetimi

Organizasyonun amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir⁵¹. Böylece bilgi sisteminin güvenilirliği denetlenmiş olur.

Denetim türlerinden ayrı olarak kadar iç denetçilerce uygulanan çok amaçlı, kapsamlı yaklaşım, yönetim odaklı yaklaşım, katılımcı yaklaşım, program yaklaşımı ve danışmanlık - güvence yaklaşımı gibi iç denetim yaklaşımları da vardır.

Çok amaçlı, kapsamlı yaklaşım: Kurumun bütün faaliyetlerinin denetlenmesidir.

Yönetim odaklı yaklaşım: Yönetim odaklı denetim; denetim süreçlerinden ziyade tüm faaliyetlerin bir yönetici gözüyle kontrol edilmesidir.

Katılımcı yaklaşım: Bu yaklaşımda sorunları giderirken, faaliyetleri değerlendirirken yöneticilerle ve ilgili üçüncü kişilerle işbirliği içinde hareket edilir.

⁵⁰http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

⁵¹ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407> (13.07.09).

Program yaklaşımı: Bu yaklaşımda program belirli bir sona ulaşmak için oluşturulmuş prosedür ve planların bütünü anlamında kullanılmaktadır⁵².

Danışmanlık ve güvence sağlama yaklaşımı: İç denetçinin geleneksel denetim alanlarının yanında risk değerlendirmeleri ile organizasyon ile ilgili danışmanlık yapması ve sorunlara çözüm üretmesi ile ilgilidir.

Uygulamada iç denetimin türleri ve yaklaşımları birbirinden kesin olarak ayrılmaz.

D - İç Denetimin Amacı

Zaman ilerledikçe yöneticilerin, işletmelerdeki sorumlulukları altındaki tüm işlemleri takip etmeleri imkânsız hale gelmiştir. İşletmenin sahipleri veya yönetim kurulu üyeleri işletmenin yürütülmesi ve geliştirilmesi için kontrol sistemi ihtiyacı duymuşlar ve bu konuda başlangıçta hırsızlık, yolsuzluk, hata bulma gibi kontroller günümüzde işletmelerin uluslararası nitelik taşıyan planlara ve örgütsel politikalara, yordamlara uygun şekilde çağdaş bir denetim yapısına kavuşmasını amaçlamışlardır⁵³. İşte iç denetimin amacı, organizasyonel hedefleri sağlamak yolunda, kuruluşun sorumluluklarını tam olarak yerine getirmesinde, kuruluşun yönetiminde olanlara, incelenen faaliyetlere ilişkin bilgiler, analizler, öneri vermek suretiyle yardımcı olmaktır. Bu öneriler, kurum politikalarına yön veren üst yönetime yardımcı olması ve kuruluşu daha ileriye götürecek politikaların kapsamının belirlenmesi açısından oldukça önem taşımaktadır⁵⁴. Yine en az maliyetle en verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması yönünde bilgi vermek iç denetimin bir diğer amacıdır. Bu bağlamda iç denetim fonksiyonunun kapsamını en genel ifadeyle kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturacaktır⁵⁵.

Daha ayrıntılı açıklayacak olursak iç denetim faaliyetinin amacı⁵⁶;

⁵² AKŞAM, a.g.t., s.30.

⁵³ Y. Ziya ERÇOKLU, "Denetimin Öneminin Hergün Biraz Daha Artması Durumunda İç Denetimin Gelişimi ve Fonksiyonu", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 397, Ağustos 2003, s.192.

⁵⁴ KORKMAZ, a.g.m., s.5.

⁵⁵ AKŞAM, a.g.t., s.32.

⁵⁶ <http://www.saharating.com/Ic%20Denetim.htm> (16.06.09).

- Genel kurul ve Yönetim Kurulu strateji, politika ve kararlarına, uygulama talimatlarına, yasal ve yönetsel emredici kurallara aykırı hususların saptanması,
- Hesap ve kayıt düzeninin bütünlüğü ile güvenilirliğinin sağlanması,
- Bilgi güvenliğinin; gerekli bilgiye gereken zamanda erişimi sınırlamaksızın sağlanması,
- Hiyerarşik yapıda ortaya çıkan ve şirketin operasyon yeteneğini olumsuz etkileyen hususların ortaya konulmasıdır.

İç denetim kurumu yukarıda sayılan görevleri yerine getirirken organizasyonun coğrafi kısıtlamalarına bakmaz.

Son olarak iç denetimin organizasyona sağlayacağı faydalar ise şu şekilde sıralanabilir:

- Üst yönetimin bizzat takip edemeyeceği faaliyetlerin izlenmesi: Organizasyondaki sistemlerin, uygulanan yöntemlerin ve sonuç olarak kontrollerin yapılmasının değerlendirilmesinde ve daha önceden belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının ortaya çıkarılmasında iç denetçiler, sahip oldukları uzmanlıkları ile yönetime yardımcı olurlar.
- Risklerin tespiti ve en aza indirilmesi: Günümüzde pro-aktif risk yönetimi ile iç denetçiler risk yönetimi uygulamalarını genişletmişlerdir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim; hedeflerin gerçekleşmesini, uygun risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme sorumluluk süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere riayeti, organizasyon için saptanan davranışsal ve ahlaki standartlara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri kapsar. Sonuç olarak da organizasyonel riskler konusunda güvence sağlanmaktadır⁵⁷.
- Yönetime yardımcı olma: Bu konularda yeterli bilgi sahibi olan ve organizasyonu profesyonel bir yönetici tarzında inceleyen işinde ehil bir iç denetçi sistemdeki sorunları ortaya çıkarır ve tekrar benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticiye yardımcı olur.

⁵⁷ KORKMAZ, a.g.m., s.4.

- Fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunma nedeniyle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlama: Organizasyon sahipleri ve yöneticiler arasındaki ilişki vekâlet akdine benzer. Yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma temel güdüsüyle hareket eden ve bu yüzden çoğu zaman işletme sahiplerininkiyle çatışabilecek kişisel amaç ve hedefleri bulunan kişilerdir⁵⁸. Bu nedenle organizasyon sahipleri ile yöneticiler arasında bir güven ilişkisi olmak zorundadır. İşte bu nedenle yönetsel hesap verilebilirlik ancak iç denetimle sağlıklı bir şekilde yerine getirilebilir.

E - İç Denetimin Özellikleri

İç denetimin özellikleri şöyle sıralanabilir:

- İç denetim, denetimini yaptığı iç yönetim ve iç kontrol sisteminden bağımsızdır. Bu sayede yönetim, taşıdığı iç kontrol sorumluluğunun farkında olabilecek ve etkin bir iç kontrol faaliyeti oluşturma ve sürdürme konusunda gerekli girişimlerde bulunabilecektir⁵⁹.
- Daha önce de belirtildiği gibi iç denetim nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar⁶⁰.
- Münferit işlemlerden ziyade sistem odaklı bir denetimdir.
- Program sonuçlarının kalitesi ile ilgilenmektedir.

F - İç Denetim Biriminin Sorumluluğu

İç denetim birimi yönetimin belirlediği politikalara göre hareket eder. İç denetçiler, yönetim tarafından iç denetim mesleği uygulama standartlarına uygun

⁵⁸ KORKMAZ, a.g.m., s.7.

⁵⁹ AKŞAM, a.g.t., s.36.

⁶⁰ Mustafa AKÇIL, "İç Denetim", **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 52
<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/52/4.html> (21.04.09).

olarak hazırlanan iç denetim biriminin amaç, yetki ve sorumluluklarını belirleyen kurallar çerçevesinde hareket etmek zorundadırlar. Başka bir anlatımla yönetimin belirlediği kurallar, iç denetim biriminin amaçlarını net biçimde belirtmeli, iç denetim biriminin bağımsızlığını, denetçilerin denetledikleri faaliyetlerle herhangi bir ilişkisinin bulunamayacağını açıkça dile getirmelidir.

İç denetim elemanları yukarıda belirtilen kurallar çerçevesinde organizasyonun iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği hakkında yönetime bilgi vermekle sorumludur.

G - İç Denetim - İç Kontrol İlişkisi

Organizasyonların yaptıkları her faaliyet iki sistem, iki aşama üzerine inşa edilmiştir. Bunlardan birincisi operasyonel (üretimle yönelik) sistemlerdir, örneğin belirlenmiş maliyet, kalite ve planlar dâhilinde 100 birim üretimde bulunmak, ikincisi ise operasyonel amaçlara ulaşılmasını sağlamaya yönelik konulmuş prosedürler ve kurallardan oluşan kontrol sistemleridir⁶¹.

Kontrol, yönetimin önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için aldığı tedbirlerdir⁶². Kontrol kavramının içinde önleyici kontroller, olumsuzlukları tespit etmeye yönelik kontroller ve düzenleyici kontroller yer almaktadır.

Önleyici kontroller; oluşması arzu edilmeyen olayların ortaya çıkmadan önce belirlenmesini sağlayan kontrol faaliyetidir. Personel seçiminde liyakat esasına uyma, nitelikli iş bölümü, kurum kaynaklarının etkin kullanılmasına yönelik yetkilendirmeler, uygun muhasebe prosedürlerinin belirlenmesi, varlıkların fiziki kontrolü gibi uygulamaların hepsi önleyici kontrollerin kapsamındadır.

Olumsuzlukları tespit etmeye yönelik kontroller; elde edilmiş olumsuz sonuçları ortaya çıkarmaya yönelik faaliyetlerdir. Tabii bu kontrol sırasında önleyici kontrol sistemi de gözden geçirilir.

Düzenleyici kontroller; olumsuzlukları tespit etmeye yönelik kontrollerin çıktılarının sayesinde meydana gelir. Bu çıktılarının aksine istenilen olayların olmasına yönelik yapılan kontrol faaliyetidir.

⁶¹AKŞAM, a.g.t., s.37.

⁶² <http://www.scribd.com/doc/16582653/c-Kontrol-Sunumu1> (28.04.09).

İç kontrol ise; ilgili yasal düzenlemelere uygun, güvenilir finansal raporların hazırlanması, faaliyetlerin etkili ve yeterli olarak yürütülmesinin kontrolü amacıyla oluşturulmuş, yönetim kurulu, yönetim ve tüm personel tarafından yerine getirilen bir süreçtir⁶³.

İç kontrol sistemi, tüm işlemlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, mevzuata uygunluğu, hata hile ve usulsüzlüklerin tespiti, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması amacıyla yönelik olarak uygulanan tüm esas ve usulleri kapsamaktadır⁶⁴.

Amerika Birleşik Devletleri'nde COSO isimli kurum tarafından yayınlanan "COSO Raporu" (COSO Report) olarak adlandırılan "İç kontrol-Birleştirilmiş Çerçeve (Internal Control-Integrated Framework) başlıklı çalışmada iç kontrol tanımının altında yattığı ifade edilen belli başlı temel kavramlar şöyle sıralanmıştır⁶⁵;

- Bir süreç olarak iç kontrol kendi içerisinde bir son değil, sona gitmek için kullanılan bir araçtır.
- İç kontrol sadece bir takım politika bildirimleri, talimatnameler, formlardan ibaret değildir; insanların etkisine açıktır.
- İç kontrol önemli derecede bir teminat sağlayabilir fakat hiç bir zaman bir garanti teşkil etmez.
- İç kontrolün amacı tanımda verilen, birbirinden ayrı fakat birbiriyle örtüşen alanlarda hedeflere ulaşılmasını temin etmektir. Bununla birlikte, yönetimin o kuruluşu işletebilmesine yardımcı dokunacak her türlü 'kontrol' faaliyetini de kapsar.

İç kontrol denetlenen birimde, fonksiyonel açıdan bağımsız olan bir kişi tarafından gerçekleştirilen denetimden farklı olarak, denetlenen birimin organizasyonuna ve işleyişine entegre edilmiştir; iç kontrol, her bir çalışanın işini tanımlayacak, çalışma yöntemlerini belirleyecek, bilgi sistemlerini oluşturacak, yardımcılarının faaliyetlerini gözetleyecek olan birim yönetiminin doğal bir görevidir⁶⁶.

⁶³ Sinan ASLAN, "Aracı Kurumlarda Etkin Bir İç Denetim Sisteminin Oluşturulması ve İşleyişi-I," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:137, Mayıs 2004, s.197.

⁶⁴ ASLAN, a.g.m., s.197.

⁶⁵ AKŞAM, a.g.t., s.41.

⁶⁶http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

Ancak yukarıda belirtildiği gibi hiçbir organizasyonda tasarlanmış iç kontrol sistemi yüzde yüz güvence sağlamaz. Mutlaka aksaklıklar mevcut olur. Yönetim, iç kontrol yapısının etkinliğini inceleyecek ve periyodik değerlendirme raporları sunacak farklı bir mekanizmaya ihtiyaç duyar. İşte bu noktada iç denetim devreye girer. İç denetim fonksiyonu iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi aşamasında prosedürlerin uygun biçimde yürütülüp yürütülmediğini öğrenme, hataların anında düzeltilip düzeltilmediğini anlayabilme, yapıda bir zayıflık ortaya çıktığında anında düzeltme yapılıp yapılmadığını belirleyebilme, ortaya çıkan yeni gelişmelere göre yapının düzenlemeye tabi tutulup tutulmadığını belirleyebilme, amaçlarına ulaşmada katkıda bulunur⁶⁷.

Öte yandan güçlü ve etkin bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetimin de işini azaltarak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlar⁶⁸. Ancak hiçbir zaman iç denetim iç kontrolün yerine geçemez.

İç kontrol sisteminin kurulup çalıştırılmasının sorumluluğu işletme yönetimine aittir⁶⁹. Ayrıca iç kontrol sisteminin başarısından iç denetim sorumlu değildir. İç denetim birimi iç denetim faaliyetinin başarısından sorumludur.

H - İç Denetim - Dış Denetim İlişkisi

Dış denetçilerin sorumlulukları, organizasyonun mali tablolarının belirli dönemlerdeki faaliyet sonuçlarını doğru bir biçimde gösterip göstermedikleri incelemek, konuyla ilgili rapor yazmak ve finansal tabloların güvenilirliğini sağlamaktır. Bu güvenilirliğin sağlanması organizasyon için çok önemlidir. Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış böylece devlet tarafından yapılabilecek kapsamlı bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur⁷⁰. Yine organizasyonun çeşitli kaynaklardan sağlayacağı krediler için yapılacak istihbarat çalışmaları daha sağlıklı ve güvenilir hale gelir. Bu

⁶⁷ Tamer AKSOY, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.125.

⁶⁸ Baran ÖZENER, "İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları", **Sayıştay Yayınları**, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8, İnceleme, Birinci Basım, Ağustos 2000, Ankara, s.3.

⁶⁹ Berk DİCLE, "Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol", **Vergi Dünyası**, Sayı: 187, Mart 1997, s.41.

⁷⁰ AKŞAM, a.g.t., s.47.

husus hem organizasyon hem de kredi verecek kurum için çok büyük önem taşımaktadır. Ayrıca organizasyonla belli ilişkiler içinde olan üçüncü kişilere doğru finansal bilgiler sunulur. Bilgi kullanıcıları denetçinin görüşlerine güvenen ve işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgileri kararlarında kullanan kişiler olan⁷¹;

- Ortaklar
- Ortak olmak isteyenler
- Kredi verenler
- Yöneticiler
- Kamu kurumları
- Diğer karar alıcılardır.

İç denetim ile dış denetim arasındaki fark bu noktada ortaya çıkmaktadır. Dış denetim sadece mali işlemleri incelerken iç denetim, organizasyonun tüm faaliyetlerini risk değerlendirmeleri çerçevesinde inceler. İç denetimde olduğu gibi dış denetimde de yönetim ve kontrol sistemi denetimi yapılmaktadır. Ancak bu denetim daha dar kapsamda yani finansal amaçlı olmaktadır.

Dış denetçilerin görev çerçevesi iç denetimde olduğu gibi yönetim tarafından belirlenmez. Bağımsız dış denetçiler ortaklara ya da ilgili üçüncü kişilere karşı sorumludur.

Detaylı bir şekilde ele alınan iç denetim ve dış denetim kavramları arasındaki farklılıklar şöyledir:

- İç denetimi gerçekleştiren iç denetçi söz konusu organizasyona bağlı, orada çalışan kişidir. İç denetçinin bağımsızlığı iç denetçinin faaliyetlerinde söz konusu olmaktadır. Dış denetçi ise organizasyonun dışından bir kimsedir. Bağımsızlığı hem faaliyetinde hem de statüsündedir.
- İç denetçi organizasyonun mevcut iç kontrol mekanizmalarını inceler ve gelecekte olması gereken üzerinde çalışır. Dış denetçi ise mali tablolar üzerinde incelemesini yaparken geçmiş olaylara bakar. Bunların uygunluk ve güvenilirliği üzerinde çalışır.
- İç denetçi organizasyonun üst kademesindeki kişilere ve denetim otoritesine karşı sorumlu olup, organizasyonun risk yönetimi, iç kontrol

⁷¹ http://www.denetimnet.net/Pages/dis_denetim_ile_ilgili_bilgiler.aspx (11.04.09).

sistemleri, daha önceden belirlenen politikalara uygunluğu konusunda bu kişilere rapor verir. Yani organizasyonun ihtiyaçları için çalışır. Dış denetçi ise mali tabloların kesinliği ile ilgili dış otoritelere ve bilgiye ihtiyacı olan üçüncü kişilere bilgi verir.

- İç denetçi organizasyondaki mevcut ve oluşması muhtemel riskleri tespit eder ve bunlara yönelik görüşlerini ortaya koyar. Dış denetçi ise yapılmış olan ve mali tablolarda etkileri görülen işlemleri tespit eder.
- İç denetçinin faaliyetlerinin sürekliliği vardır. Dış denetçiler ise yılda bir kez mali tabloları incelerler.
- İç denetçi organizasyonun faaliyetlerindeki bütün hata, hile ve yolsuzlukların üzerinde durur. Dış denetçinin temel görevi ise hata, hile ve yolsuzlukların mali tabloları ne şekilde etkilediğinin bulunmasıdır. Varlığı fark edilen bir işlem hatası ya da uygunsuzluk bilanço büyüklükleri içerisinde önem ifade etmezken, iç denetçi bu aykırılığı bir ahlaki eksiklik, sistem, gözetim ve politika olarak yorumlayabilir⁷².
- İç denetçiler görevlerini İç Denetçiler Enstitüsü'nün İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre yerine getirirken dış denetçiler Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını izlerler.
- Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eskilere dayanmasına karşılık iç denetim mesleği, 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmıştır.

Yukarıda iç denetim ile dış denetim arasındaki farklılıkların yanında iç denetim ve dış denetim faaliyetinin karşılıklı faydaları da vardır. Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim birimi bulunan yerde bağımsız denetçi, çalışmalarını tamamlamak için iç denetçilerin yeterli ve profesyonel denetim uygulamalarını denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve denetimini sonlandırabilir. İç kontrol konusunda yeterli bir iç denetimin olması, bağımsız denetçinin bu konuları incelemeyeceği anlamına gelmez, çünkü bağımsız denetçiler iç denetim sonuçlarını kendi incelemeleri yerine kabul etmemekte, ancak kendi araştırmalarını tamamladıktan sonra bu sonuçlara güvenebilmektedir⁷³. Yine iç denetim ve dış denetim elemanları aynı konu üzerinde mükerrer inceleme yapmama

⁷² KORKMAZ, a.g.m., s.9.

⁷³ AKŞAM, a.g.t., s.52.

konusunda anlaşarak konu ile ilgili olan her türlü potansiyel tasarrufları arttırabilirler. Yani iç denetçi ve dış denetçi arasında iki şekilde ilişki kurulabilir⁷⁴:

- Pasif İşbirliği: Dış denetçi, işletme içinde etkin bir iç denetim olduğunu tespit ederse işletmenin kayıtlarına daha fazla güvenebilir. Dolayısı ile dış denetçinin denetim çalışmalarının kapsamı daraltılabilir. Böylece maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmış olur. Bu nedenle dış denetçi önce iç denetim çalışmalarını ve raporlarını gözden geçirir ve denetim çalışmalarını planlar.
- Aktif İşbirliği: Dış denetçinin danışmanlığı ile iç denetim çalışmaları planlanır ve böylece iç ve dış denetçiler arasında bir iş bölümü yapılır. Bu iş birliği sonucunda dış denetçi, yılsonunda daha rahat çalışma yapmış olur. İç denetçinin yapmış olduğu çalışmaları tekrar etmekten kurtulur. Buna karşılık iç denetçiler de dış denetçinin tavsiyelerinden faydalanırlar. Böylece daha az masrafla daha etkin bir denetim hizmeti görülmüş olur.

I - İç Denetim Süreci

İç denetim süreci; iç denetimin planlanması, iç denetim faaliyetinin yürütülmesi, iç denetim sonuçlarının raporlanması ve iç denetim sonuçlarının izlenmesi faaliyetlerinden oluşur.

1 - İç Denetimin Planlanması

İç denetimin planlanması; uzun vadeli planların hazırlanması, yıllık planların hazırlanması, risk değerlemesi, ön araştırma faaliyetleri, iç denetim programları süreçlerinden oluşur.

⁷⁴ AKGÜN, a.g.m., s.126.

a - Uzun Vadeli Planların Hazırlanması

Planlama iç denetim süresince izlenecek yolu ortaya koyar. İki boyutu vardır⁷⁵:

- Organizasyondaki yönetimin ya da organizasyonla ilgili karar alıcı pozisyonundaki sorumlu kişilerin iç denetime ne derece gereksinim duyduğunun belirlenmesi ve bu doğrultuda oluşturulan iç denetim biriminin örgüt içerisindeki yerinin planlanmasına yönelik faaliyetler.
- İç denetim birimi sorumlusunun yönetimin istekleri doğrultusunda kısa ve uzun vadeli iç denetim planları yapmasına yönelik faaliyetler.

Yapılacak planların en önemli noktası planların, organizasyon kaynakları doğrultusunda ve denetim sırasında ortaya çıkacak değişikliklere ayak uydurabilecek tarzda hazırlanmasıdır.

Amacına ulaşma anlamında iyi belirlenmiş bir plan için İç Denetim Birimi Sorumlusu organizasyonun o anki büyüklüğü ve gelecek 5-10 yıl içerisinde beklenen büyüme hızını, kurumun faaliyette bulunduğu sektörü, kurumun en önemli fonksiyonlarını ve bunların kritik problemleri, kurumda iç denetim birimi dışında yapılan denetim faaliyetlerinin yapılma sıklığı ve bu denetimlerde tespit edilen eksikliklerin muhtemel etkilerini, kurumun o anki finansal durumunu göz önünde bulundurarak aynı zamanda İç Denetim Biriminin bağlı olduğu yönetim kademesi ile de işbirliği yaparak kurumsal ihtiyaçlar çerçevesinde uzun vadeli planları şekillendirecektir⁷⁶.

b - Yıllık Planların Hazırlanması

Bu planlar hazırlanırken iç denetim alanları ve denetimin nasıl yapılacağı planlanır.

Yukarıda konuya girerken de belirtildiği gibi denetimin organizasyonun maddi imkânları çerçevesinde yapılması çok önemlidir. Bunun için en önemli adım planlama safhasında atılır. Planlamada denetimin yıllık maliyeti hesaplanır. Maliyet

⁷⁵ AKŞAM, a.g.t., s.54.

⁷⁶ AKŞAM, a.g.t., s.55.

asla denetimin faydasını aşmamalıdır. Bunu yaparken göz önüne alınacak noktalardan ikisi önemli ve önemsiz konu ayrımını yapmak ve zamanı iyi ayarlamaktır. Zaman ayarlanırken denetlenecek yerin en son ne zaman denetiminin yapıldığına ve yapılacak denetimin ilk denetim olup olmadığına dikkat edilmelidir.

Yine denetim yapacak personelin belirlenmesi de önemli bir konudur. Denetim personeli ne kadar kaliteli olursa denetim o kadar sağlıklı olur. Denetim personelinin kalitesi ise personelin eğitim ve teknik bilgi düzeyi ve iletişim kabiliyetine bağlıdır. Bu üç unsuru bünyesinde bulunduran personellerden oluşacak ekiplerle gerçekleştirilecek denetimler etkin ve verimli olacaktır.

İç denetim sırasında çıkacak olağanüstü gelişmeler yapılan planların aynen uygulanmasını imkânsız hale getirir. Burada önemli olan, değişikliklere en az maliyetle cevap verecek planın hazırlanmasıdır. Ayrıca daha önce belirtildiği gibi iyi bir iç kontrol sistemi iç denetime fazla iş bırakmayarak planlanan denetim sürecinin sağlıklı bir şekilde uygulanmasını sağlar.

c - Risk Değerlemesi

Risk yönetimi organizasyonel amaçlarla ilgili kurum içi ve kurum dışından gelebilecek her türlü riskin tespit edilmesi, incelenmesi ve kontrol altına alınması faaliyetleridir. Bu faaliyet yönetimin sorumluluğundadır. Risk yönetimi faaliyetinin temel amacı risklerin sonsuz olduğu anlayışı içerisinde bu riskleri en aza indirmektir.

İç denetim faaliyetinin planlanması sırasında iç denetçiler ilk önce organizasyonun sahip olduğu riskleri değerlendireceklerdir. Planlar buna göre hazırlanacaktır. İç denetim faaliyeti sırasında da eğer varsa risk yönetim programının yeterliliği üzerinde duracaklardır. Bu çerçevede literatürde denetim riski anlamında üç tür riskten söz edilmektedir⁷⁷.

i - Yerleşik Risk: Organizasyonun faaliyette bulunduğu sektör, faaliyet alanı ve örgüt yapısından kaynaklanan riskler genelde yerleşik risk olarak kabul edilir.

⁷⁷ AKŞAM, a.g.t., s.59.

ii - Kontrol Riski: İç kontrol sistemi, politika ve uygulamaları ile önlenmesi her zaman mümkün olmayan risk çeşitleri kontrol riskleri olarak ifade edilir.

iii - Belirleme Riski: İç denetim elemanının %100 denetim yapma imkânı bulamadığı durumlarda ya da denetim sürecinde uygun olmayan denetim tekniklerinin uygulanması ya da örneklem tespitindeki yanlışlıklardan kaynaklanan riskler bu başlık altında yer almaktadır.

d - Ön Araştırma Faaliyetleri

Denetlenecek organizasyonun araştırılması faaliyettir. Organizasyonu kapsayan sektör, sektördeki faaliyet konusu, organizasyonun politikaları, iç kontrol ve yönetim sistemi gibi konular hakkında bilgi edinme sürecidir. Bilgiler ilk başta organizasyonun departmanlarından elde edilirler.

Daha derine inildiğinde kurumun ait olduğu sektör, örgüt yapısı, personel durumu, üretim tekniği, satış ve fiyatlama politikası, satış ve ihracata ilişkin yasal prosedürler ve yükümlülükler, mamul çeşitliliği, üretim ve dağıtım yönetimi, kullanılan bilgisayar sistemi ve personelin kayıtlara yetkileri, sisteme girişe ilişkin güvenlik (şifre ve parola) sistemleri, muhasebe sistemleri, mali tabloları, kurumun yapmış olduğu sözleşmeler, yükümlü olduğu kanunlar, bağlı bulunduğu vergi idaresi ile ilişkileri, kurumu bağlayan özel hüküm ve yükümlülükler varsa bunlar, lisans hakları ile ilgili mahkeme kararları, başka kurumlarla veya devletle ilgili ihtilafları ve davaları iç denetçiler ayrıntısı ile araştırılmalıdır.

Denetçi bu süreçte organizasyona gitmeden, günümüzde bilgisayar başında önceki dönem denetim raporlarını, kurumun örgüt yapısını inceler. Sonra sürekli ve dönemsel denetim dosyası hazır hale getirilir. Daha sonra yazılı şekilde organizasyona denetim yapılacağı bildirilir. Bu yazılı bildirimde denetimin içeriği ile ilgili ayrıntılı bilgi verilir ve ön araştırma sürecinde istenecek belgelerin bir listesi oluşturularak bildirilir. Bu tür uygulamalar özellikle iç denetim faaliyetinin ilk defa icra edileceği organizasyonlarda denetim faaliyetlerinde kurumsallaşmayı sağlama

amacı yönünden faydalı olacaktır⁷⁸. Son olarak da elde edilen bilgiler organizasyonun örgüt yapısı dikkate alınarak sınıflandırılır.

e - İç Denetim Programları

Yukarıda sözü edilen faaliyetler sonucunda iç denetçiler denetim programlarını belirlerler. Denetim faaliyeti sırasında ne, ne zaman, ne şekilde, kim tarafından ve ne kadar süre içinde yapılacağı denetim programları ile belirlenir. İyi oluşturulmuş denetim programlarının iç denetçiye sağladığı pek çok fayda vardır⁷⁹;

- Denetim programları denetimin her bir sürecinin sistematik bir şekilde ele alınmasını sağlar.
- Denetim programları iç denetim elemanlarının görevlendirilmesine temel teşkil eden metinlerdir.
- Denetim programları zaman planlaması sayesinde denetim faaliyetinin kontrol edilebilmesini ve değerlendirilebilmesini sağlar.
- Denetim programları ile denetçileri gözetmekle sorumlu kişiler ve yöneticiler planlanan ve fiilen yapılan denetim faaliyetlerini karşılaştırabilirler.
- Denetim programları nispeten daha az tecrübeye sahip iç denetim elemanlarının eğitimine yardımcı olur.
- Denetim programları yapılacak işlerin kısa bir kaydı niteliğindedir.

Yine bu programlarda⁸⁰,

- İç denetim faaliyetini gerçekleştirmek için gerekli kaynaklar belirlenmeli,
- İç denetim ile doğrudan ya da dolaylı ilişkisi olan her kişiyle iletişime geçilmeli,
- İç denetim faaliyetinin kim tarafından, ne zaman yerine getirileceği belirlenmeli,
- İç denetçilerin denetim çalışmaları sırasında gerekli bilgileri elde etme, analiz etme ve dokümantasyon alanlarında izleyecekleri süreçler tespit edilmeli,

⁷⁸ AKŞAM, a.g.t., s.64.

⁷⁹ AKŞAM, a.g.t., s.67.

⁸⁰ AKŞAM, a.g.t., s.68.

- İç denetim sonuçlarının kime sunulacağı belirlenmeli ve yazılı bir iç denetim programı oluşturulduktan sonra program için gerekli mercilerden onay alınmalıdır.

2 - İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi

İç denetimin iki ayağından biri olan iç kontrol sisteminin analizi ile saha çalışması başlar. Daha sonra operasyonel hedeflere ne kadar ulaşıldığı denetim teknikleri aracılığıyla değerlendirilir.

Saha çalışmasına başlarken iç denetimi yerine getirecek iç denetçilerin özellikleri, sayısı, yapılacak saha çalışmasının yapısı, zamanı, kapsamı, saha çalışmasında kullanılacak yöntemler gibi pek çok içsel ve dışsal etken göz önünde bulundurulmalıdır⁸¹.

İç denetimin başlangıç noktası kanıt toplamaktır. Kanıtlar daha önce belirlenmiş hedefler doğrultusunda toplanır.

Kanıtlar toplanırken; varlıkların, borçların, özkaynakların gerçekliğine, kayda alınmadaki doğruluğuna, diğer operasyonel süreçlerin sağlıklı olup olmadığına bakılır. Bu kanıtlar kurum içinden ve kurum dışından elde edilebilir.

Günümüzde her alanda olduğu gibi iç denetimde de otomasyon bilgi işlem sisteminin yapısı çok fazla önem arz etmektedir. IT Audit denen bu işlemi gerçekleştirebilmek için denetim elemanlarının bilgi sistemi ile ilgili alanda da donanımlı olması gerekmektedir.

Son aşamada denetçi artık denetim görüşünü oluşturur ve raporlarını hazırlar.

3 - İç Denetim Raporları – İzleme Süreci

İç denetim raporları organizasyon yöneticileri için önemli bir rehberdir. İç denetim raporlarının felsefesine bakıldığında iç denetim raporlarının üç ana amacı vardır⁸²:

⁸¹ AKŞAM, a.g.t., s.70.

⁸² AKŞAM, a.g.t., s.73.

- Bilgi vermek: İç denetçilerin faaliyetleri sonucunda ulaştıkları hususlarla ilgili olarak, normal işletme döneminde bu tür hususlardan haberdar olamayabilecek üst düzey yöneticilerin konu hakkında bilgilendirilmesi
- İkna etmek: İç denetim faaliyetleri sonucunda ulaşılan denetim bulgularının sağlıklı olduğu konusunda yönetimin ikna edilmesidir.
- Sonuç Almak: Yönetimi iç denetim faaliyetleri sonucunda ulaşılan hususlarla ilgili olarak hareket etmeye teşvik etmek

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarında da raporlamaya çok önem verilmiştir. Ancak raporlama konusunda bir biçim zorunluluğu öngörülmemiştir. Ancak İç Denetçiler Enstitüsü tarafından açıklanan uygulama tavsiyelerine göre;

- Raporlarda amaç, yöntem, kapsam, sınırlamalar ve faaliyetin sonuçlarına ilişkin bölümler yer almalıdır;
- Arka plan bilgilerinde birimler ve faaliyetlerle ilgili yeterli düzeyde bilgi yer almalıdır.
- Raporlarda “olması gereken ve olan” ayrıntısı ile ele alınmalıdır.

Bu yolda faaliyetin nasıl olması gerektiğiyle ilgili kurallar ve faaliyetin hangi şekilde yapıldığına dair kanıtlar ve ikisi arasındaki farklılıktan dolayı elde edilen sonuçlar açıklıkla ortaya konulmalıdır.

Taslak rapora son şekli verilmeden önce rapor, ilgili birimlerin görüşlerinin alınması amacıyla taraflara sunulacaktır. Rapor bu süreçten sonra nihai hale gelecek ve ilgili kişilere iletilecektir.

İç denetim faaliyeti burada sona ermeyecektir. Denetim elemanları bu aşamadan sonra yapılması gereken davranışların yapılıp yapılmadıklarını izleyeceklerdir. Bunu ya denetimin hemen sonrasında izleme sistemi kurarak yapacaklar ya da bir sonraki denetim sırasında yapılması gerekenlerin yapılıp yapılmadığına bakarak yerine getireceklerdir.

İ - İç Denetim Standartları

Bu başlık altında ilk önce denetim standartları üzerinde durulacak daha sonra çeşitli organizasyonlar tarafından ortaya konan denetim standartlarına yer verilecek,

en son olarak da İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenen İç Denetim Standartları açıklanacaktır.

1 - Denetim Standartları

Bu başlık altında genel olarak denetim standartlarının amacı ile ilgili bilgi verilecektir.

a - Genel Anlamda Denetim Standartları

Kaliteli bir denetim için denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş standartlara uygun olması gerekir. Denetim standartları bir yerde, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar⁸³.

Standartlar denetçinin varacağı sonuca müdahale etmezler. Teknikler ve yöntemler konusunda görev ve organizasyon yapı çeşitliliğine bağlı olarak denetçi serbesttir. Standartlar bu konuda sadece yol göstericidir.

Dünya üzerinde bu konudaki standartlar yeknesak değildir. Farklı uluslar arası kuruluşlar ve ülkeler farklı standartlar belirlemektedirler. Ancak bu çeşitliliğin giderilmesi konusunda da çalışmalar devam etmektedir.

Denetim yöntem ve teknikleri standartlarla sabit hale getirilemez. Standartlarla sabit hale getirilecek şey uygun denetim teknik ve yöntemlerini seçecek olan denetçinin nitelikleridir.

b – Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşlarının uymak zorunda oldukları, denetim faaliyetinin kimler tarafından, ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen standartlardır. Bu standartlar 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü, (American Institute of

⁸³ AKŞAM, a.g.t., s.76.

Certified Public Accountants- AICPA) tarafından oluşturulmuştur. Bu standartlar çok fazla değişime uğramamış ve birçok ülke tarafından kullanılmıştır. Bunlar fazla ayrıntılı standartlar olmayıp çerçeve niteliğindedirler. Söz konusu standartlar üç grup altında on adettir⁸⁴:

- GENEL STANDARTLAR: Genel kabul görmüş denetim standartlarının ilk grubu olan genel standartlar, gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin kalitesinden emin olmak için atılacak adımları veya alınacak tedbirleri oluşturmaktadır⁸⁵. 3 tanedir.
 - Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı
 - Bağımsızlık Standardı
 - Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

- ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI: Denetim faaliyetinin planlanması ve gerçekleştirilmesi ile ilgili standartlardır. 3 tanedir.
 - Denetimin Planlaması ve Gözetimi Standardı
 - İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı
 - Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı

- RAPORLAMA STANDARTLARI: Denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan sonucun ilgililerine sunulmasını kapsamaktadır⁸⁶. 4 tanedir.
 - Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı
 - Tutarlılık Standardı
 - Tam Açıklama Standardı
 - Görüş Bildirme Standardı

⁸⁴ Ahmet BAŞPINAR, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 148, Ocak-Nisan 2005, s.55.

⁸⁵ EDITÖRÜN SEÇİMİ, “Denetim Standartları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ekim-Aralık 2004, s.141.

⁸⁶ EDITÖRÜN SEÇİMİ, a.g.m., s.141.

c - Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (INTOSAI) Denetim Standartları

1953 yılında mesleki bir örgüt olarak kurulan INTOSAI'ye Birleşmiş Milletlere üye ülkelerin yüksek denetim organları veya uzmanlaşmış aracı kurumları üyedir. Örgüte Türkiye'den Sayıştay Başkanlığı üyedir. INTOSAI özerk ve politik olmayan bir örgüttür. Örgütün 1992'de Washington D.C.'deki XIV. Kongresinde kabul edilen INTOSAI Denetim Standartları 1995 yılında geliştirilmiş ve 4 ana bölümden oluşmuştur. Bu bölümler Temel İlkeler, Genel Standartlar, Çalışma Standartları ve Raporlama Standartlarıdır. INTOSAI bu standartları, denetimin yürütülmesinde (bilgisayara dayalı sistem denetimleri de dâhil olmak üzere) izlenecek bazı usuller (prosedürler) ve uygulamalar tesis etmek amacıyla gerçekleştirmiştir⁸⁷. AICPA standartları ile aralarındaki fark INTOSAI standartlarının yalnızca kamu denetçileri tarafından uygulanmasıdır.

d - Uluslararası Muhasebeciler Derneği (IFAC) Denetim Standartları

IFAC (The International Federation of Accountants)- Uluslararası Muhasebeciler Derneği) kamuda, özel sektörde ve eğitim alanında çalışan muhasebeciler ile meslekle ilgili diğer özel grupları temsil eden muhasebe örgütlerinin oluşturduğu bir örgüttür⁸⁸. 1977 yılında kurulan örgütün merkezi New York'tadır. IFAC'a şu anda 123 ülkeden 157 meslek örgütü üyedir⁸⁹. Bu örgütün amacı muhasebe ve denetim alanındaki uygulamaların kalitesini yükseltmek suretiyle kamunun çıkarlarını korumaktır⁹⁰. Bu örgütün yayınladığı denetim standartları dünyada yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. IFAC bünyesinde 1973 yılında Uluslararası Muhasebeciler Komitesi kurulmuş ve uluslararası muhasebe standartları ortaya çıkmıştır. Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

⁸⁷ EDİTÖRÜN SEÇİMİ, a.g.m., s.146.

⁸⁸ AKŞAM, a.g.t., s.80.

⁸⁹ <http://www.tumgazeteler.com/?a=4338509> (23.03.09).

⁹⁰ H.Ömer KÖSE, "Yeni Çerçevesi İle Yüksek Denetimin Uluslar arası Standartları", **Sayıştay Dergisi**, Ankara, Sayı: 71, Ekim-Aralık 2008, s.111. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der71m6.pdf> (01.02.09).

(TÜRMOB) bu örgüte üyedir.

2 – İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) İç Denetim Standartları

Daha önceki bölümde de belirtildiği gibi günümüzde denetim standartları mümkün olduğunca yeknesak hale getirilmeye çalışılmaktadır. Aynı husus iç denetim uygulamasında da geçerlidir.

a - Genel olarak İç Denetim Standartlarının Oluşturulmasını Etkileyen Gelişmeler

Genel olarak iç denetim standartlarının oluşturulmasını etkileyen gelişmeler şunlardır;

- Organizasyonlarda yönetim pozisyonundaki kişiler iç kontrol sistemlerinin sağlıklı olup olmadığı konusunda hesap verme sorumluluğu taşımaktadırlar.
- Daha önce yukarıda bahsedilen raporlama amaçları olan “bilgi vermek, ikna etmek, sonuç almak süreçlerinden organizasyondaki yöneticiler gün geçtikçe daha fazla memnuniyet duymaktadırlar.
- Ayrıca dış denetim elemanları da iç denetim elemanlarını yaptıkları çalışmalardan faydalanmaktadırlar.

Böylece çok çeşitli alanlarda faaliyet gösteren iç denetimdeki uygulama farklılıkları azalacaktır.

b - İç Denetim Standartların Amaçları ve Kapsamı

İç denetim standartlarının amaçları ise genel olarak şöyle ifade edilebilir⁹¹:

- Her düzeydeki yönetimlerin, yönetim kurullarının, kamu kuruluşlarının, dış denetim elemanlarının ve ilgili mesleki kuruluşların iç denetimin rolünü ve sorumluluklarını anlamasını sağlamak,

⁹¹ ÖZENER, a.g.e., s.8.

➤ İç denetimin performansının ölçülmesi ve bu alanda yönlendirilmesi için bir temel oluşturmak,

➤ İç denetim uygulamalarını geliştirmek

İç denetim standartları şu hususları kapsamaktadır⁹²:

➤ İç denetim biriminin denetlediği faaliyetlerden bağımsızlığı ve iç denetim elemanlarının tarafsızlığı

➤ İç denetim elemanlarının ehliyetleri ve mesleki özen

➤ İç denetim faaliyetinin kapsamı

➤ İç denetim çalışmalarının icrası

➤ İç denetim biriminin yönetimi.

c – IIA İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

Amerikan iç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) bünyesinde 1974 yılında oluşturulan Profesyonel Standartlar ve Sorumluluklar Komitesi (PSRC) iç denetim standartlarını belirlemek için çalışmaya başlamış ve neticede endüstri banka, hükümet, sigorta ve akademik çevrelerin temsilcilerinden teşekkül eden komite bir dizi standart belirlemiştir⁹³. Oluşturulan standartlar 1997 yılında tekrar gözden geçirilmeye başlanmış, 1999 yılında da Mesleki Uygulama Çerçevesi başlığı altında onaylanmıştır. Mesleki Uygulama Çerçevesi üç ana kategoriden oluşmaktadır.

Mesleki Uygulama Standartları ve Mesleki Ahlak Kuralları: İç denetim uygulamasında temel kabul edilen kurallar bütünüdür.

Uygulama Tavsiyeleri: Uygulması zorunlu olmayan açıklamalardan oluşur. Standartların yorumlamasında yardımcı olur.

Geliştirme ve Uygulama Yardımları: Bu bölüm Zorunlu Kılavuz veya Uygulama Önerileri'nde yer alma kriterini sağlayamayan ancak iç denetim mesleki uygulamaları ile ilgili olan araştırma çalışmalarını, kitapları, seminerleri, konferansları ve diğer ürün ve hizmetleri kapsamaktadır⁹⁴.

Günümüzde IIA tarafından kabul edilmiş İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, Niteliksel Standartlar, Performans Standartları ve Uygulama Standartları

⁹²ÖZENER, a.g.e., s.9.

⁹³ AKŞAM, a.g.t., s.84.

⁹⁴ AKŞAM, a.g.t, s.86.

olarak 3'e ayrılmıştır. Aşağıdaki tabloda bunlardan Niteliksel Standartlar ve Performans Standartları ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo:1 İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

1 – NİTELİKSEL STANDARTLAR	2110 – Risk Yönetimi
1000 – Amaç, Yetki Ve Sorumluluk	2120 – Kontrol
1100 – Bağımsızlık Ve Tarafsızlık	2130 - Yönetim
1110 – Kurumsal Bağımsızlık	2200 – Görev Planlaması
1120 – Bireysel Tarafsızlık	2201 – Planlama Faktörleri
1130 – Bağımsızlığın Ve Tarafsızlığın Bozulması	2210 – Görev Hedefleri
1200 – Mesleki Yeterlilik Ve Mesleki Özen	2220 – Görevin Kapsamı
1210 – Mesleki Yeterlilik	2230 – Görev Ve Kaynak Tahsisi
1220 – Mesleki Özen	2240 – Görev Çalışma Programı
1230 – Sürekli Mesleki Gelişim	2300 – Görevin Yerine Getirilmesi
1300 – Kalite Güvence Ve Gelişim Programı	2310 – Bilginin Tanımlanması
1311 – İç Değerlendirmeler	2320 – Analiz Etme Ve Değerlendirme
1312 – Dış Değerlendirmeler	2330 – Bilgilerin Kaydedilmesi
1320 – Kalite Programına İlişkin Raporlama	2340 – Görevin Denetimi
1330 – “Standartlara Uygun Yürütüldü” İbaresinin Kullanılması	2400 – Sonuçların Bildirilmesi
1340 – Uyumsuzluğun Açıklanması	2410 – Bildirim Kriterleri
2- Performans Standartları	2420 – Bildirimlerin Kalitesi
2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetilmesi	2421 – Hata Ve İhmaller
2010 - Planlama	2430 – Standartlarla Uyumsuzluğun Açıklanması
2020 – Bilgilendirme Ve Onay	2440 – Sonuçların Yayınlanması
2030 – Kaynak Yönetimi	2500 – İzleme Süreci
2040 – Politikalar Ve Yöntemler	2600 – Yönetimin Riskleri Göze Alma Kararı
2050 - Koordinasyon	
2060 – Yönetim Kuruluna Ve Üst Yönetime Rapor Verme	
2100 - Çalışmanın Özellikleri	

Kaynak: Akif AKŞAM, “İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları”, T.C. BAŞBAKANLIK Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi, Ankara, 2005, s.87.

Tablo:1 den de anlaşılacağı gibi, niteliksel standartlar iç denetim faaliyetinde bulunacak birim ve denetçilerin örgütlenmeleri, amaç, yetki ve sorumlulukları ile ilgilidir. Burada üzerinde durulan nokta iç denetçilerin bağımsızlığıdır.

Performans standartları ise, iç denetim uygulamalarını tanımlamakta ve bu aktivitelerin performansının değerlendirilmesi için kriterler oluşturmaktadır⁹⁵.

Niteliksel standartlar ve performans standartları genel olarak tüm iç denetim faaliyetine uygulanabilirler. Uygulama standartları ise uygunluk denetimi, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik denetimler gibi özel amaçlı iç denetim faaliyetlerinde kullanılan standartlardır⁹⁶.

d – IIA Mesleki Ahlak Kuralları

IIA'nın Etik Kurallarının amacı, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmektir⁹⁷.

IIA'nın Etik Kuralları iki önemli hususu içine almak için iç denetim tanımın ötesine uzanır⁹⁸:

- İç Denetim mesleği ve uygulaması ile ilgili 'ilkeler',
- İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan *Davranış Kuralları*.

Görüldüğü gibi etik kurallar denetçilerin hal ve hareketleri ve birimin performansı ile ilgili standartları belirler. Bu kuralların kaynağı dürüstlük, objektiflik, yetkinlik (ehil olma) ve gizlilik prensipleridir. Bu prensiplere göre iç denetçiler görevlerini yaparken dürüst ve objektif olacaklar, aldıkları eğitimin sağladığı yeterlilik çerçevesinde görev yüklenecekler, denetim sırasında elde ettikleri bilgileri etkin, gerekli yerlerde ve uygun şekilde kullanacaklardır.

⁹⁵ Murad KAYACAN, Erhan YAZGAN, "Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Uluslar arası Sermaye Hareketlerini Etkileyen Unsurlar: Kurumsal Yönetim ve İç Denetim" s.29. http://www.tkyd.org/files/downloads/kurumsal_yonetim_ve_ic_%20denetim_rapor_eylul_2008.pdf (21.03.09).

⁹⁶ AKŞAM, a.g.t., s.88.

⁹⁷ http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar (03.01.09).

⁹⁸ İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ, "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi" s.33. <http://icdenetim.pau.edu.tr/Dosyalar/kirmizikitap.pdf> (01.02.09).

e – İIA Uygulama Tavsiyeleri

Uygulama tavsiyeleri ile standartlarda geniş olarak belirtilmeyen, yoruma açık konular üzerinde durulmakta böylece boşluk kalacak hususlarda da belirlilik sağlanmaktadır. Bunlar uyulması zorunlu olmayan açıklamalardır. Ancak zamanla bazı tavsiyeler standartlara dönüşebilmektedir.

J – Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 1995 yılında kurulmuştur. TİDE, kısa sürede ilgi ve katılımı hızlı bir gelişim göstermiş ve 1996 yılında ECİIA (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, European Confederation of Institutes of Internal Auditing) ve İIA üyeliğine kabul edilmiştir⁹⁹. TİDE tarafından “Uluslar arası İç Denetim Standartları” dilimize çevrilmiştir. 2000 yılında TİDE marifetiyle CIA sınavı ülkemizde de yapılmaya başlanmış, böylece, Türkiye’nin ilk uluslararası iç denetçileri ile meslekte uluslararası unvan sertifikası dönemi açılmıştır¹⁰⁰.

TİDE, kurulduğu günden bu yana mesleki toplantılar, eğitim ve iletişim seminerleri, kongreler düzenlemekte, sertifikalı iç denetçi sınavı yapmaktadır. Enstitü ülkemizdeki iç denetim faaliyeti konusunda önemli bir rol üstlenmiş durumdadır.

K – İç Denetim Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin tarihsel gelişimine bakıldığında, ticari faaliyetlerin kıtalararası anlam kazandığı dönemler ve özellikle Sanayi Devrimiyle birlikte ekonomik hayattaki gelişmelerin profesyonellere yetki devrini uygulamaya sokmasıyla birlikte iç denetim mesleğinde önemli gelişmelerin sağlandığı gözlemlenmektedir¹⁰¹. İlk zamanlarda iç denetimin uygunluk denetimi, verimliliğin ölçülmesi ve risk değerlendirilmesi gibi fonksiyonları fazla belirginleşmemiştir. Bu dönemlerde daha

⁹⁹ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkında> (27.05.09)

¹⁰⁰ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkında> (27.05.09)

¹⁰¹ AKŞAM, a.g.t., s.25.

çok muhasebe ve kurumsal varlıkların korunması fonksiyonları ağırlık göstermektedir. İlk olarak Venedik, Milano, Floransa gibi ülkelerde görüldüğü söylenmekte ise de akademik anlamda 1900'lü yıllarda kıta Avrupa'sında ele alınmaya başlanmıştır¹⁰². Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır¹⁰³. 1940' lı yıllarda ABD'de yapılan bilimsel araştırmalarda, geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları önleyemediği, hataların büyük oranda sistemden kaynaklandığı belirlenmiştir¹⁰⁴. İç denetim müessesesinin gelişmesi 1941 yılında Amerika' da kurulan IIA'da olmuştur. Enstitü İç Denetimin Sorumlulukları Hakkında Tebliğini 1947 yılında, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını ise 1978 yılında yayımlanmıştır. Enstitü, ABD dışındaki ilk birliğini 1944'de Toronto' da, Avrupa'daki ilk birliğini de 1948' de Londra'da kurmuştur¹⁰⁵. Bunun yanında yirmi sekiz Avrupa ülkesi ve İsrail'i temsil eden "Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu" (ECIIA) bulunmaktadır. İç denetim faaliyetlerinde 1950'li yıllarda ağırlık verilen husus kurumsal varlıklarının korunması olurken, 1960'lı yıllarda mali verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970'li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması, 1980'li yıllarda mal ve hizmetlerin globalleşmesi, hızlı teknolojik değişme ile iç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörüleleriyle risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması¹⁰⁶ ve etkinliğinin denetlenmesi ve 1990'lı yıllarda ise örgüt amaçlarına ulaşılması, 2000'li yıllarda işletmeye artı değer katma konuları ağırlık noktasını oluşturmuştur. Günümüzde iç denetim; iç denetim uygulaması standartları çerçevesinde ciddi bir eğitim ve sınav sürecinden geçen sertifikalı iç

¹⁰²Burçin KAYA, "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s.12.

¹⁰³ KORKMAZ, a.g.m., s.6.

¹⁰⁴ Ayşe Hanım DÜZGÜN, Bayram ADIGÜZEL, "İç Denetim Sunumu", **Buca Belediyesi**, 2008, İzmir, http://www.buca.bel.tr/IMG/IC_DENETIM_SUNUM.ppt (12.07.09).

¹⁰⁵ <http://icdenetim.ibb.gov.tr/Documents/start.html> (21.04.09).

¹⁰⁶ Mehmet Ünsal MEMİŞ, "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2006, s.81.

denetçiler tarafından yürütülen bir faaliyettir. Bu iç denetimin kurumsal gelişimini açıkça göstermektedir.

Ülkemizde iç denetim özel sektörde iç denetim öteden beri uygulanmakta ise de bir meslek örgütüne (TİDE) sahip olarak 1995 yılından beri faaliyet göstermektedir.

Ülkemizde kamuda iç denetime ilişkin kapsamlı ilk çalışmalardan biri Temmuz 2000 tarihinde Bankacılık Gözetimine İlişkin Basel Komitesi tarafından yayımlanan “Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler ile İlişkisi” adlı danışma belgesinde yer almıştır¹⁰⁷. Türkiye’de iç denetim kavramı kamu kurumları için ilk kez “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda” tanımlanmıştır. Söz konusu kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67’inci maddelerinde iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ve bu kurulun görevleri teker teker açıklanmıştır. Bu açıklamalardan görülmektedir ki Türkiye’de iç denetim uluslararası uygulamalara paralel olarak düzenlenmiştir.

Türkiye’de İç Denetimin Hukuki Dayanağı

- 5018 sayılı Kanun ve bu kanunu değiştiren 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında 2006/10654 sayılı Bakanlar Kurulu Yönetmeliği,
- İç Denetçi Adayları Belirleme Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,
- Ek Ödemeye İlişkin Usul Ve Esasların Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı,
- Kadro Tahsisi İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı,
- Mahalli İdareler Kadro Tahsisi İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı,
- İç Kontrol Ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar,
- Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik,

¹⁰⁷ <http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf/> , s.2, (01.03.07).

- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik,
- 2005/10 sayılı Başbakanlık Genelgesi,
- (1) ve (2) Seri No'lu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğler,
- Kamu İç Denetim Standartları,
- Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları,
- Kamu İç Denetim Birim Yönergesi,
- Kamu İç Denetim Raporlama Standartları,
- Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas Ve Usulleri
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas Ve Usuller
- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas Ve Usuller Hakkında Tebliğ (Sıra No:1)
- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas Ve Usuller Hakkında Tebliğ (Sıra No:2)

III – FRANSA'DA KAMUDA İÇ DENETİM

Bu başlık altında kamu idari yapısı ülkemize en yakın ülke olan Fransa'da kamu kurumlarında uygulanan iç denetim faaliyeti hakkında bilgi verilecektir. Başlangıçta Fransa'da iç denetimin yapısı üzerinde durulacak daha sonra ise Fransa'da iç denetimin metodolojisi başlığı altında sırası ile iç denetim yöntemleri, iç denetim ve kontrol son olarak da genel denetim iş akışı hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

A – Fransa'da İç Denetimin Yapısı

Fransa, ülkemizin idari yapısının oluşturulmasında örnek aldığı Kıta Avrupası ülkesidir. Fransa'da iç denetim Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığına Bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Denetim, Değerlendirme ve

Kontrol Dairesinin (MAEC) sorumluluğu altında yürütülmektedir¹⁰⁸. Denetim faaliyeti Muhasebat Genel Müdürlüğünce programlanmaktadır. Eğer denetim birkaç bakanlığı kapsayacak şekilde yapılacak ise bu durumda üyeleri ilgili bakanlardan ve Muhasebat Genel Müdüründen oluşan, başkanlığını Maliye Bakanının yaptığı Bakanlıklar arası denetim programlama komitesi toplanmaktadır. Maliye Müfettişliği, Sosyal İşler Genel Müfettişliği ve İçişleri Bakanlığı İdari Müfettişliği bakanlıklar arası çalışma yetkisine haizdir¹⁰⁹. Komite yapılan denetimi düzenleme ve gözetleme görevini yapmaktadır.

Fransa'da kamu kurumlarında "iç denetçi" diye bir unvan yoktur. İç denetim bir misyon olup bu fonksiyonu "müfettiş" (Inspecteur Principaux Auditeurs (IP) ve Inspecteur Auditeurs (IA)) unvanlı denetçiler yerine getirmektedirler¹¹⁰. Bu denetçiler kurumlardaki bütün faaliyetlerin denetimini yaparlar. Bu çerçevede, devletin gelir ve giderlerinin teftişini yapar, bunların etkin idaresini denetler, yönetimin modernleştirilmesi için gerekli çalışmalarda bulunur¹¹¹. En uzun teftiş geçmişine sahip ülkelerden Fransa'da Maliye Teftiş Kurulu kaldırılmak yerine, mesaisi giderek artan oranda uluslararası problemlerin çözümü ve kamu yönetimindeki iyi ülke uygulamalarını araştırarak hükümete öneriler getirilmesi gibi farklı alanlara kaydırılmaktadır¹¹².

Ekonomi Maliye ve Endüstri Bakanlığı'nın 287 tane denetçisi vardır. İdare Etat, Rejion, Department ve Commune şeklinde yapılanmıştır. Etat kategorisinde üniversiteler, opera, metro, araştırma merkezleri, müzeler gibi kendi özel gelirleri bulunan ve genel bütçeden de sübvansede edilen özerk kamu kuruluşları yer almaktadır ve bu yerlerin denetimi MAEC ve Bölgesel Kontrol Eğitim Daireleri (MRFC) tarafından yapılmaktadır¹¹³.

¹⁰⁸http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

¹⁰⁹ <http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=191> (21.06.09)

¹¹⁰http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

¹¹¹ <http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=190> (21.06.09).

¹¹² <http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=190> (21.06.09).

¹¹³http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

1 – Ulusal Denetim Komitesi

Yılda iki kez Muhasebat Genel Müdürünün başkanlığında toplanan komitede birim yöneticileri, müdür yardımcıları, hazine ödeme yetkilileri ve dışarıdan uzman bir kişi bulunur. Muhasebat Genel Müdürü iç kontrolün ve iç denetimin çerçevesini belirler. MAEC yöneticisi genel müdüre ve Ulusal Denetim Komitesine hesap verir.

2 – Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi (MAEC)

Daha önce de belirtildiği gibi Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı bünyesindeki Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlıdır. Denetim görevlerini yerine getirir.

Denetim görevini yerine getiren birim olarak denetim politikasını, genel müdüre öneri sunarak yönlendirirler. Yine MAEC yıllık ulusal denetim programı tasarısını hazırlar.

3 – Bölgesel Denetim Komitesi

Yılda en az iki kez bölgenin genel hazine ödeme yetkilisi başkanlığında toplanır. Komitede hazine ödeme yetkilileri, bölgesel mali sorumlular ve sekreteryaya olarak MRFC'nin yöneticisi bulunur.

4 – Bölgesel Kontrol Eğitim Dairesi (MRFC)

MRFC yöneticisi bölgesel denetim politikasını yerine getirir. Ayrıca daha önce de belirtildiği gibi bölgesel komitenin sekreteryalığını yürütür. Bölgesel denetim programını hazırlar ve izler. Yıllık faaliyet raporunu düzenler.

MRFC Yöneticisi Kalite girişimi kapsamında yerel denetçilerin kamu hazinesinin mesleki standartlarına uymalarını ve faaliyetlerini ulusal plan kapsamında ve bölgesel düzeyde tanımlanan hedeflere uygun olarak

gerçekleştirmelerini sağlar¹¹⁴. Denetimler konusunda Muhasebat Genel Müdürlüğü ile yerel birimler arasında köprü görevini görür.

5 – Yerel Denetçiler

Yerel birimlerin genel hazine ödeme yetkilisi vardır. Bunlar denetimlerden sorumludur.

B – Fransa’da İç Denetim Metodolojisi

Fransa’da iç denetim sisteminde en önemli rol MAEC’tedir. MAEC çalışma çerçevesini çizebilmek için özel kuruluşların çalışmalarını ve diğer ülke uygulamalarını örnek almıştır.

IIA çalışmaları ve ISA (Uluslararası Denetim Standartları) tüm dünyada olduğu gibi Fransa Kamu Yapısının oluşmasında da etkili olmuştur. Fransa da diğer ülkelerde olduğu gibi uluslararası standartlara paralel olarak kendi standartlarını belirlemiştir. Bunlardan birisi CNCC (Ulusal Hesap Komiserliği) standardıdır.

Fransa’da parlamento adına kamu harcamalarının en üst hesap mahkemesi olarak denetimini yapan, merkezde ve bölgelerde örgütlenmiş Sayıştay bulunmaktadır¹¹⁵.

1 – Denetim Yöntemleri

Fransa’da uygulanan denetim yöntemleri düzenlilik denetimi, performans denetimi ve prosedür denetimi olmak üzere üçe ayrılır.

Düzenlilik Denetimi: Bu denetimin amacı kurum faaliyetlerinin hukuki mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir. Hem mali hem de mali olmayan denetimi kapsar.

Performans Denetimi: Bu denetim etkililik, etkinlik ve ekonomiklik ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilen ve hedeflenen faaliyetleri inceler. Etkinlik analizi ile

¹¹⁴http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

¹¹⁵ <http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=191> (21.06.09)

amaçlara ulaşıp ulaşılmadığına bakılır. Ekonomiklik analizi ile amaçlara ulaşırken en az kaynağın kullanılıp kullanılmadığına bakılır. Etkililik analizi ile ise, amaçlara uygun maliyetlerle ulaşılmmasının mümkün olup olmadığı incelenir. Performans denetimi ile ayrıca kurumda o zamana kadar uygulanan politikaların tutarlılığı da incelenir.

Prosedür denetimi: Bu denetim birimin işleyişi ile ilgilidir. Örneğin mali konulara yönelik düzenlilik denetimi konusunda, prosedür denetimi iç kontrolün, mali prosedürlerin ve muhasebe analizine yoğunlaşacaktır¹¹⁶.

2 – Denetim ve İç Kontrol

İç kontrolün kapsamında, yapı ve sürecin izlenmesi, kontrolün yazılı belgelere dayanarak yapılması ve kontrolün izlenmesi faaliyetleri bulunmaktadır. İşte burada iç kontrolün sağlıklı bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesi noktasına gelinmektedir. Bu da iç denetim faaliyetidir. Fransızca’ da ORCA yöntemi olarak belirlenen yöntemde (Objectifs, Risques, Controles, Adequation) en başta *Hedefler* yani ulaşılabilecek olan hedefleri anlama, ikincisi *Riskler* yani hedeflerin ulaşılmamasına engel olabilecek risklerin tespit etme, üçüncü olarak *Kontroller* yani tespit edilmiş riskleri azaltmak için veya bertaraf etmek amacıyla gerçekleştirilen kontrolleri tespit etme ve dördüncüsü de *Denklik* yani yapılan kontrollerin riskler ve uygulamalar doğrultusunda bir karşılaştırılmasını yapma faaliyetleri yer alır¹¹⁷. Bu faaliyetlerden sonra da bir çalışma programı hazırlanır.

3 – Genel Denetim İş Akışı

MAEC tarafından belirlenen ve iç denetçiler tarafından uygulanan iş akış şeması aşağıdaki gibidir¹¹⁸.

¹¹⁶http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

¹¹⁷http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

¹¹⁸http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

- Hazırlık
 - Bilgilendirme (Denetlenen birim hakkında bilgi edinme)
 - Görev yazısı
 - Şartnamenin yazılması ve gönderilmesi
 - Risk analizi
 - Çalışma programı
- Alan Çalışması
 - Açılış toplantısı
 - Soru kitapçıklarının hazırlanması
 - Test Fişleri (Genel testler / Özel testler)
 - Toplantılar
 - Frapların hazırlanması
 - Kapanış toplantısı
- Raporlama
 - Geçici raporun hazırlanması
 - Gözetim
 - Raporun gönderilmesi ve itiraz aşamasının başlatılması
 - Denetlenen tarafın cevabı
 - Nihai rapor
- İzleme

Denetim, iç denetim ve Fransa'da kamuda iç denetim ile ilgili verilen bu bilgilerden sonra ikinci bölümde Türkiye'de kamuda iç denetim uygulaması ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMUDA İÇ DENETİM UYGULAMALARI

Bu bölümde 5018 sayılı Kanun çerçevesinde Türkiye'de kamuda iç denetim uygulamalarına ayrıntılı olarak yer verilecektir. Başlangıç olarak kamu mali yönetiminde yapılan değişiklikler ve iç denetim üzerinde durulacak ardından iç denetim ve iç kontrol ele alınacaktır. Bunun akabinde sırası ile iç denetim sistemindeki aktörler, iç denetçiler, iç denetim süreci, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Eşleştirme (TWINNING) projesi, kamuda iç denetim standartları hakkında bilgi verilecektir. En son olarak ülkemizde kamuda uygulanan iç denetim faaliyetinin sorunlarına ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerine yer verilerek tez sonlandırılacaktır.

I - 5018 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİM

Tezin bu başlığı altında alt başlıklar halinde, Türkiye'de kamuda iç denetim yapısı hakkında bilgi verilecektir. İlk önce kamu mali yönetiminde yapılan değişiklikler ve iç denetim açıklanacaktır. Daha sonra sırasıyla kamuda iç denetim ve iç kontrol kavramları, iç denetim sistemindeki aktörler, iç denetçiler ve iç denetim süreci, İDKK, eşleştirme projesi ve kamuda iç denetim standartları hakkında bilgi verilecektir.

A - Kamu Mali Yönetiminde Yapılan Değişiklikler ve İç Denetim

Bu başlık altında ilk önce Türkiye'de kamuda 5018 sayılı Kanun öncesi denetim yapısı incelenecek daha sonra kamuda denetim yapısının değişme gerekçeleri ele alınacak en son olarak da 5018 sayılı Kanun ile gelen uygulamalar açıklanacaktır.

1 – Türkiye’de Kamuda 5018 Sayılı Kanun Öncesi Denetim Yapısı

Dünyada iç denetim kavramı 1941 yılında özel sektörde Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün kurulmasıyla kullanılmaya başlanmış, Angola Sakson ülkelerde, 25–30 yıl önce kamu idarelerine uyarlanma çalışmaları başlatılmış ve günümüzde yönetim açısından vazgeçilmezliğini pekiştirmiştir¹¹⁹. Türkiye’de özel sektörde iç denetim 1994 yılında başlamıştır. Özel sektörün kamudan önce yaşadığı bu deneyim kamu için de aydınlatıcı olmaktadır.

Türk kamu yönetiminde daha önce de iç kontrol ve iç denetim yapılmıştır. Ancak sayı, yeterlilik ve etkinlik açısından değerlendirildiğinde dünya uygulamalarının çok gerisinde kalmıştır. Bu eksiklik Türk kamu yönetiminde dış denetim mekanizması ile giderilmeye çalışılmıştır.

Türkiye’de denetim sisteminde genel durum şu şekildedir;

Genel ve özel bütçeli dairelerin bütün gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına Sayıştay denetlemektedir.

KİT’ler (Kamu İktisadi Teşebbüsleri) Başbakanlığa bağlı olan Yüksek Denetleme Kurulu (YDK) tarafından denetlenmekte ve TBMM’ e rapor edilmektedir.

Cumhurbaşkanlığına bağlı olan Devlet Denetleme Kurulu’nun (DDK) da denetim alanı çok geniştir. Bu kuruluşlar tüm kamu kurum ve kuruluşları, sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluş, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamuya yararlı dernek ve vakıflar ve işçi ve işveren meslek kuruluşlarıdır.

Başbakan’a bağlı Başbakanlık Teftiş Kurulu da DDK’nın faaliyet gösterdiği birçok alanda denetim yetkisine sahiptir. Bunlar; tüm kamu kurum ve kuruluşları, bunların iştirak ve ortaklıkları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler, her türlü işçi ve işveren teşekkülleri, gerektiğinde imtiyazlı şirketler, özel kuruluşlardır¹²⁰.

¹¹⁹ AKŞAM, a.g.t., s.93.

¹²⁰ AKŞAM, a.g.t., s.95.

İç denetim görevini İçişleri Bakanlığı'nda yürüten, yerel yönetimler üzerinde de vesayet denetimi yapıp, dış denetim görevi yürüten kurum Mülkiye Müfettişleridir.

Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan denetim birimleri hem çok sayıda bulunmakta hem de geniş alanlarda görev yapmaktadırlar. Bu yüzden kamu denetim sistemi içinde önemli bir yer tutmaktadırlar.

Hazine Müsteşarlığına bağlı olan Hazine Kontrolörleri Kurulu Müsteşarlığın görevleri ile ilgili konularda ilgi merciler, gerçek ve tüzel kişiler, müsteşarlığın taşra ve yurt dışı teşkilatı ile Müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşlarda teftiş, inceleme ve soruşturma görevini yürütür. Kurul AB fonlarının kullanımı için oluşturulan Ulusal Fon ve Merkezi Finans ve İhale Biriminin iç denetiminden de sorumludur¹²¹.

Görüldüğü gibi 5018 sayılı Kanun öncesinde Türk Kamu Yönetimi'nde denetim sistemi içinde tam anlamıyla homojen bir iç denetim birimi bulunmamaktadır.

2 – Türkiye' de Kamuda Denetim Yapısının Değişme Gerekçeleri

Çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından mevcut denetim sistemine getirilen eleştirilere bakıldığında; kamu denetimine ilişkin belirlenen kuralların mesleki nitelikte olmadığı, faaliyetlerin kurallara uygunluğunu sağlamanın yönetimin yükümlülüğünde olmasına rağmen usulsüzlük ve yolsuzlukla mücadelenin denetim mekanizmasına bırakıldığı, denetimin hataları bulmaya, sorumluları cezalandırmaya yoğunlaştığı, bu nedenle rehberlik yönünün eksik kaldığı, iç ve dış denetim yapısı ve işleyişinin son derece karmaşık olduğu ve farklı fonksiyonların iç içe geçmiş olduğu, denetimin kabul görmüş tanım ve standartlardan uzak, sorunlu ve sorun yaratır bir yapı içerisinde, etkisiz ve belirsiz bir fonksiyon olarak daha çok teftiş anlayışı ile yürütülen bir konumda olduğu ve denetimin idareden bağımsız bir fonksiyon olarak yer almadığı, yönetimlerin hesap verme anlayışı oluşmadığından denetimin yeterli anlamını kazanamadığı gibi konular öne çıkmaktadır¹²².

¹²¹AKŞAM, a.g.t., s.96.

¹²²AKŞAM, a.g.t., s.103

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Raporunda da kamu denetiminin genel sorunları şu şekilde sıralanmıştır¹²³:

- Kamu mali yönetimimizin çağdaş yönetim anlayışının ilke ve gereklerini karşılamaktan uzak oluşunun denetimi olumsuz etkilemesi,
- Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklar için caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetimin yeterince etkili olamaması,
- Denetim mesleğinin yeterince gelişmemiş olması,
- Denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık kavramının yerli yerine oturmamış olması,
- Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunması ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olması,
- Denetimin stratejik plan temelinde önceliklere göre yürütülmemesi,
- Çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilmemiş olması,
- İç kontrol kavramının yerleşmemiş olması ve iç kontrol ile denetim ilişkisinin uygun bir zemine oturtulamamış olması,
- Denetim metotlarının ve tekniklerinin tam anlamıyla kalıcı hale getirilmemiş olması,
- Denetçinin mesleki gelişimine ve hizmet içi eğitimine süreklilik temelinde ve sistematik bir biçimde yaklaşılmamış olması,
- Denetimde bilişim teknolojisi imkânlarından gerektiği şekilde ve sistemli olarak yararlanılamaması
- Denetim organizasyonları arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmayışı
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve açık olmaması

başlıca sorunlardır.

Bunlara ek olarak 1050 sayılı Kanunla ihdas edilen Türk kamu mali yönetim ve kontrol/denetim sistemine denetimle ilgili olarak getirilen diğer eleştiriler şunlardır¹²⁴.

¹²³DPT, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu” Ankara, 2000, s.97-107.

- Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmaması, sistemde bunu sağlayacak ve gözetleyecek müesseselerin öngörülmemiş olması,
- Kamu harcamalarındaki israf, yolsuzluk ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan suiistimalleri önleyecek nitelikte bir sistem oluşturulmamış olması,
- Mevcut denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşım ve araçlarından uzak kalması, kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmamış olması, iç ve dış denetim standartlarının oluşturulmamış olması, performans denetimi yapılmaması (pilot çalışmalar harici), geleneksel denetim anlayışının hâkim olması ve sadece evrak üzerinde yapılan uygunluk denetimine yoğunlaşılması.

Yukarıda belirtilen denetim ile tüm sorunların, Türkiye’de 1910 ve değiştirilmiş hali ile 1927 yılından beri kamu mali yönetimi alanında uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu yürürlükten kaldıran 2003 yürürlük tarihli 5018 sayılı Kanun ile ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

5018 Sayılı Kanun 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiştir. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir¹²⁵. 5018 sayılı kanun kapsamı sadece genel ve katma bütçeli kuruluşlarda değil, uluslararası sınıflandırmaya uygun olacak şekilde genel bütçe kapsamında dâhil idareler, özel bütçeli kapsamındaki idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan merkezi yönetim bütçesi ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamına dâhil kamu idarelerinden oluşmaktadır¹²⁶.

¹²⁴Ekrem CANDAN, “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 295, Mart 2006, s.189,190.

¹²⁵http://sgb.meb.gov.tr/yayinlar/5018_SAYILI_KAMU_MALI_YONETIM_ve_KONTROL_KANUNUN_GENEL_DEGERLENDIRILMESI.pdf (04.03.07).

¹²⁶ Mesut HASTÜRK, “Stratejik Planlama Ve Performans Esaslı Bütçeleme” s.14.

<http://www.erkankaraarslan.org/includes/UserFiles/users/admin/File/4%20Nolu%20Makale.pdf> (04.03.09)

Kanunda, 5436 Sayılı Kanun ile bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle birlikte 5018 sayılı Kanun tüm hükümleri ile 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır. 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde değişiklik yapılmasının genel gerekçeleri ise şu şekilde açıklanmaktadır¹²⁷:

- Avrupa Birliği (AB) adaylık ve müzakere süreci ile ulusal ve uluslararası belgelerdeki yükümlülükler
- Kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması,
- Mali politikaların ve önceliklerinin belirlenmesi,
- Kaynakların belirlenen politikalara uygun tahsisi,
- Kaynaklarının ekonomik, etkin, verimli şekilde kullanımının hayata geçirilmesi.

Bu doğrultuda dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak, kamu harcama reformu kapsamında hazırlanan 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verebilirlik ve mali saydamlık hedeflenerek kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere Türkiye’de de performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür¹²⁸.

5018 sayılı Kanun ile getirilen performans esaslı bütçeleme; kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedefleri belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları performansa dayalı olarak raporlayan bir bütçeleme sistemidir¹²⁹.

AB adaylık ve müzakere süreci ile ilgili olarak Helsinki Zirvesinden bir yıl sonra, 2000 yılı Aralık ayındaki Nice Zirvesinde, Türkiye’nin Katılım Ortaklığı Belgesi onaylanmış ve 2001 yılı Mart ayında AB Resmi Gazetesinde yayımlanmıştır¹³⁰.

¹²⁷ http://www.tesev.org.tr/etkinlik/Ferhat_Emil_sunum.ppt (01.03.07).

¹²⁸ Ertan ERÜZ, “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans esaslı Bütçeleme” s.61.

<http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/Default.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFEB63B1F6541B1AB6> (29.05.09)

¹²⁹ ERÜZ, a.g.m., s.64.

¹³⁰ Hüseyin GÖSTERİCİ, “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 295, Mart 2006, s.177.

Bu belgede mevcut mali kontrol sisteminin iyileştirilmesini de içeren tam üyelik için gerekli siyasal ve ekonomik yükümlülükler belirtilmiştir. Bu kapsamda, 2005 yılı sonuna kadar olan orta vadede tez konumuz çerçevesinde;

- İç ve dış mali kontrol için yasal çerçevenin tamamlanması,
- İç denetim/kontrol fonksiyonlarını koordine etmek için yürütme bünyesinde merkezi bir organ kurulması,
- Harcamacı kuruluşlar bünyesinde iç denetim/kontrol üniteleri kurulması,
- İç denetçilerin merkezi ve adem-i merkezi seviyede ve harcama öncesi mali kontrol için fonksiyonel bağımsızlığın sağlanması,

konuları, kamu mali kontrol sisteminin iyileştirilmesi sürecinde, Türkiye için ulaşılabilecek hedefler olarak tanımlanmıştır¹³¹.

Katılım Ortaklığı Belgesine karşılık, Türkiye 2001 yılı Mart ayında yürürlüğe giren bir Ulusal Program hazırlamıştır. Programın “Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşler” başlığı altındaki bölümde, ülkemizdeki mevcut kamu mali kontrol sisteminin içinde bulunduğu durum anlatılmış ve sistemi iyileştirmeye dönük olarak;

- Kamu kurumlarının bütünü için uygulanacak bir iç mali kontrol sisteminin yeniden geliştirilmesi,
- Denetim birimlerinin ve elemanlarının bağımsızlığını geliştirecek mekanizmaların oluşturulması,
- Denetim metodolojisi ve denetim kılavuzlarının mümkün olduğunca standart olarak hazırlanması ve AB’ye uyum çerçevesinde temel ilkelerin uyumlaştırılmasının sağlanması,
- Denetimin, etkili bir muhasebe ve raporlama sistemine dayandırılması, yapılacak düzenleme ile denetim sonuçlarının açık ve ulaşılabilir olması,
- Yeterli denetim personelinin görevlendirilmesi yanında, bu personelin yetenek, bilgi (yabancı dil gibi) ve tecrübelerinin belli bir düzeyin üzerinde olması,
- Risk analizi temelinde ön-kontrolleri yapacak şekilde ek düzenlemelerin sisteme dâhil edilmesi,

¹³¹GÖSTERİCİ, a.g.m., s.177.

- Denetimi hızlandırıcı ve denetim sonuçlarının etkinliğin artırıcı yönde iyi tasarlanmış bir koordinasyon ve bilgi akış sisteminin geliştirilmesi, yönündeki taahhütlerimiz ortaya konulmuştur¹³².

3 - 5018 Sayılı Kanun İle Gelen Uygulamalar

Yukarıda ele alınan hususlara ek olarak 5018 sayılı Kanunda, kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacakları belirtildikten sonra, anılan idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorunda oldukları, bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları belirtilerek Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergelerinin kuruluşların bütçelerinde yer alacağı ve performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği hükme bağlanmaktadır¹³³.

Bu uygulamalara ve yukarıdaki sorunlara paralel olarak 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 tanımlanan ve 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

¹³²GÖSTERİCİ, a.g.m., s.178.

¹³³H.Bayram ÇOLAK, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getiriyor?", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 121, Mart 2006, s.8.

standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi gereken iç denetimin, iç denetçiler tarafından yerine getirilmesi öngörülmektedir¹³⁴.

Bilindiği gibi 5018 sayılı Kanun kapsamında bütçe denetimi idari denetim, yasama denetimi ve yargı denetimi olmak üzere üçe ayrılmıştır. Konumuz olan “iç denetim” idari denetim içinde yer almaktadır. İdari denetimden, mali yıl içinde bütçe uygulanırken, diğer bir deyişle devlet giderleri yapılır ve gelirleri toplanırken yapılan denetim anlaşılmaktadır¹³⁵. İdari denetimi gerçekleştiren kuruluşlar Maliye Bakanlığı ve ona bağlı kuruluşlardır. İdari denetim hazineden henüz para çıkmadan önce ve çıktıktan sonra olmak üzere iki şekilde yapılabilir. İdari denetimin kapsamına bütçe gelirleri ve giderleri girmektedir.

Kısaca kamu idarelerinde iç denetim faaliyeti; kamu idaresinin hedeflerini gerçekleştirmesinde, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendiren ve bu süreçlerin etkinliğini artıran sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sunarak kamu idaresine yardım etmektir.¹³⁶ 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 faaliyetidir¹³⁷.

B - İç Denetim ve İç Kontrol

İç denetim faaliyetinin kurumda baştan sona kadar etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için kurum yönetim ve kontrol süreçlerinin belirlenmesi gerekir. Bu belirlemede rol alanlar kurum yönetimi ve çalışanlardır. Burada hemen iç denetimden farklı olan iç kontrolün tanımı yapılmalıdır. 5018 sayılı Kanunun beşinci kısmı iç kontrole ayrılmıştır. Söz konusu kanunun 55’inci maddesinde iç kontrol tanımlanmakta, 56’ncı maddede iç kontrolün amacı, 57’nci maddede kontrolün yapısı ve işleyişi, 58’inci maddede ise harcama öncesi kontrol düzeni ortaya

¹³⁴ÇOLAK, a.g.m., s.16.

¹³⁵Aytaç EKER, Temel GÜRDAL, Cahit ŞANYER, **Analitik Bütçe Sistemi ve Yerel Yönetimlerde Uygulanması**, Deniz Yıldızı Matbaacılık, Sakarya, 2006. s.59–60.

¹³⁶M. Sait ARCAGÖK, Bahadır YÖRÜK, “Yönetim Kontrolü İç Kontrol”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 143, Ocak: 2003, s.199.

¹³⁷İlkbek Hakan BEKAR, “Kamu Mali Yönetiminde Sorumlular ve Sorumlulukları” **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak-Mart 2009, s.110.

konulmaktadır¹³⁸. Aynı kanunun 55'inci maddesine göre İç kontrol; “Kurumun amaçlarına ve belirlenmiş politikalara uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere, kurum tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile mali ve diğer kontroller bütünüdür¹³⁹,” şeklinde tanımlanmaktadır. 5018 sayılı Kanunun 56'ncı maddesine göre iç kontrolün amacı;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılmasını ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

Kontrolün yapısı ve işleyişini düzenleyen Kanunun 57'nci maddesinde ise¹⁴⁰ “Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur.

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” hükümleri yer almaktadır.

İç kontrol sistemi, mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.

¹³⁸Kamil TÜĞEN, **Devlet Bütçesi**, Başsaray Matbaası, İzmir, 2006, s. 307.

¹³⁹<http://malieyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf/> , s.4, (01.03.07).

¹⁴⁰İsmail KALENDER, “Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri”, s.89 90. <http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/ikalender.pdf> (06.05.09).

İç kontrolün temel ilkeleri¹⁴¹;

- İç kontrol faaliyetleri, sürekli ve sistematik bir şekilde ve idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

5018 sayılı Kanununun 55'inci maddesinin ikinci fıkrasında, "Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığı'nca belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır" hükmü yer almaktadır.

Kamu İç Kontrol Standartları; COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve AB İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir¹⁴². 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İç Kontrol Standartları Tebliği'nde standartlar ve iç kontrol bileşenleri şu şekilde sayılmıştır;

Standartlar;

- Kontrol Ortamı Standartları
 - Etik değerler ve dürüstlük
 - Misyon, organizasyon yapısı ve görevler
 - Personelin yeterliliği ve performansı
 - Yetki devri
- Risk Değerlendirme Standartları
 - Planlama ve programlama

¹⁴¹"İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" R.G. Tarihi 31/12.05, R.G. Sayısı 26040 (3. Mükerrer).

¹⁴²KALENDER, a.g.m., s.91.

- Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
- Kontrol Faaliyetleri Standartları
 - Kontrol stratejileri ve yöntemleri
 - Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi
 - Görevler ayrılığı
 - Hiyerarşik kontroller
 - Faaliyetlerin sürekliliği
 - Bilgi sistemleri kontrolleri
- Bilgi ve İletişim Standartları
 - Bilgi ve iletişim
 - Raporlama
 - Kayıt ve dosyalama sistemi
 - Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi
- İzleme Standartları
 - İç kontrolün değerlendirilmesi
 - İç denetim

İç kontrolün bileşenleri;

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

İç kontrol sisteminde sorumlular; üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, strateji geliştirme birimleri, muhasebe yetkilileri, iç denetçilerdir. Üst yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulmasından ve izlenmesinden sorumludur. Harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün

usulüne uygun olarak işleyişinden sorumludur¹⁴³. Strateji geliştirme birimleri iç kontrol standartlarının uygulanması ve geliştirilmesinden sorumludur. Muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi ve eklerinin kontrolünden, muhasebe işlemlerinin belirlenmiş standartlara ve usulüne uygun olarak kaydedilmesinden, raporlanmasından, muhafazasından ve denetime hazır halde bulundurulmasından sorumludur¹⁴⁴. İç denetçiler ise iç kontrol sisteminin tümünün denetlenmesinden, iyileştirilmesi ve geliştirilmesi için yapılacak tavsiyelerden sorumludur.

Yukarıda da belirtildiği gibi bu tanımda sözü geçen faaliyetleri planlamak, organize etmek ve yönetmekten yöneticiler sorumludur. Bu faaliyetlerin başarısı otomatik olarak iç kontrolün başarısını getirecektir. Kısacası denilebilir ki; iç kontrolün başarısından temel olarak yöneticiler sorumludur.

İç kontrol sisteminin etkinliğini azaltan başlıca faktörleri şöyle sıralayabiliriz.

- Kontrol süreç ve yöntemlerin uygulamasından sorumlu personelin talimatları yanlış anlaması, yanlış muhakeme etmesi, kişisel dikkatsizlikleri veya yorgunlukları,
- Etkinliği, görev ve sorumlulukların paylaşılmasına bağlı kontrol ve yöntemlerin, ilgili sorumluların yasal olmayan işbirliği ve organize çalışmalarıyla aşılması,
- Bazı politika ve süreçlerde işletme yönetiminin aşırı baskısı¹⁴⁵.

Birbirleri ile benzer gibi görünseler de iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı kavramlardır, farklı şeyleri ifade ederler. İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim de iç kontrolün bir parçası olarak değerlendirilmektedir.

Daha önce de belirtildiği gibi etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ancak ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsunlar, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler, iç kontrollerin kalitesi hakkında periyodik değerlendirme raporları aracılığıyla bilgi edinebilirler.

¹⁴³KALENDER, a.g.m., s.93.

¹⁴⁴KALENDER, a.g.m., s.93.

¹⁴⁵Mehmet KALKINOĞLU, “İç Kontrol Sistemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 265, Eylül 2003, s. 76.

Yöneticiler bu bilgiyi ayrıca, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturdukları iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.

Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç vardır. Birincisi, sistemin güvenilir olup olmadığının ve sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Denetçiler denetlenen dönemde meydana gelmiş her bir kıymet hareketine ilişkin muhasebe kayıtlarını yeni baştan alıp tek tek inceleyemezler. Denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun bir şekilde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal tabloların bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güven getirmek isterler. İç kontrol sistemini denetlemenin ikinci nedeni ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir¹⁴⁶.

Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun etkin iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir. İç denetçi, denetleyeceği yönetim ve kontrol sürecinin içerisinde yer almamalıdır. Aksi halde iç denetçinin tarafsızlığı sağlanamaz. Bu yüzden iç denetçi yönetimin iç kontrolü tasarlama, uygulama, sürdürme ve belgeleme konusundaki sorumluluklarını paylaşamaz¹⁴⁷. İç denetçi ancak iç denetimin etkinliğinden sorumludur. İç denetimin iç kontrol faaliyeti ile mesafeli olmalıdır. Bu sayede yönetim, taşıdığı iç kontrol sorumluluğunun farkında olabilecek ve etkin bir iç kontrol faaliyeti oluşturma ve sürdürme konusunda gerekli girişimlerde bulunabilecektir¹⁴⁸. Öte yandan güçlü ve etkin bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetimin de işini azaltarak bu fonksiyonlardan daha önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlar.

İç denetim faaliyeti özünde üç alanı içine alır.

- Risk yönetim süreçlerinin denetimi,
- İç kontrol süreçlerinin denetimi,

¹⁴⁶Gürhan ZORBAY, “Uluslararası Denetim Standartlarının 3568 Sayılı Kanunda Görünümü”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 9, Eylül 2004, s. 82.

¹⁴⁷Robert de KONİNG, “Türk Kamu Sektöründe KİMK” PPT, Ankara, 2005, s.10.

<http://www.bumko.gov.tr/DENETIM/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B2EFBEC33B5F26CD2CF1> (06.04.09)

¹⁴⁸DİCLE, a.g.m., s.40.

➤ Yönetmelik süreçlerin denetimi.

Burada hemen değinilen kavramları açıklamak gerekir. Örneğin; risk kavramı nedir ve iç denetçilikte neyi ifade eder? Risk (riziko) sözlüklerde, olumsuz bir olayın gerçekleşme olasılığı ve olaydan etkilenme ihtimali olarak tanımlanmaktadır¹⁴⁹. İç denetçilikte risk; ileride ortaya çıkma olasılığı yüksek olan ve kurumun amaçlarına ulaşmasına engel olacak potansiyel problemler ve tehlikelerdir. Risk ikiye ayrılır¹⁵⁰:

Doğal Risk: İşlem süreçlerinin doğalarında var olan içsel, doğal risk seviyesidir. Her işlem sürecinin doğasında az veya çok mutlaka bir risk söz konusudur.

Kalıntı Risk: Riskler uygun iç kontrol yöntemleriyle minimize edilirler. Her işlem sürecinde mevcut iç kontrol uygulamaları sonrası halen mevcut olan artık, kalıntı risk seviyesidir.

Kurumlardaki risk yönetimi ise; kurumun amaçlarına engel olacak her türlü riskin tanımının yapılması, tanımı yapılan risklerin gerçekleşme olasılığı ve gerçekleşme hallerinde ortaya çıkacak etkilerinin ölçülmesi ve son olarak bu risklerin ortaya çıkmasını iç kontrol yöntemleri ile önlenmesi faaliyetleridir.

Bütün bunlardan yola çıkarak denetimin de risk odaklı yapılması gerekir. Yani denetim için de ayrılan kaynaklar her faaliyette olduğu gibi kıt olduğundan kurumun risk haritası belirlenip, en riskli faaliyetlerden başlanarak denetimin yapılması gerekir. Görüldüğü gibi risk odaklı denetim ile iç kontrol arasında bir bağlantı vardır. Risk yönetimi iç kontrol sisteminin sorumluluğundadır. 5018 sayılı Kanununun 64'üncü maddesinde de "Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek" iç denetçinin görevleri arasında birinci sırada sayılmıştır¹⁵¹. İç denetim sistemi ile gelen risk odaklı denetim anlayışına göre, İDKK'ca yayımlanan "Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi"ne uygun olarak yapılan objektif risk analizleri sonucunda ortaya çıkan verilere göre en riskli alanlardan başlayarak üç yıllık denetim planı ve bu plana uygun yıllık program yapılacaktır¹⁵².

¹⁴⁹Özay YILDIRIM, "Kamuda İki Yeni Kavram: Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim" **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak-Mart 2009, s.97.

¹⁵⁰<http://maliesempozyumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf>, s.6. (01.03.07).

¹⁵¹YILDIRIM, a.g.m., s.99.

¹⁵²YILDIRIM, a.g.m., s.99.

C- İç Denetim Alanındaki Aktörler

Bu başlık altında iç denetim alanındaki aktörlere yer verilecektir.

1 – Maliye Bakanlığı

5018 sayılı Kanun'un 55'inci maddesi uyarınca mali yönetim ve iç kontrol alanında merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı tarafından yürütülür¹⁵³.

2 – İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç denetime ilişkin standartların belirlenmesi, iç denetim sistemlerinin düzenlenmesi, uyumlaştırılması görevi İDKK'ya aittir. Ayrıntılı bilgi tezin ilgili kısmında verilecektir.

3 – İlgili Bakan

Bakanların hesap verme sorumluluğu vardır. 5018 sayılı kanununun 10'uncu maddesine göre bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliği sağlamaktan sorumlu tutulmuşlardır¹⁵⁴.

İç denetim konusunda da bakanların, iç denetim sisteminin kurulması ve iç denetimin uygulanmasına yönelik gözetim görevi vardır. Yine bakanların iç denetçilerin atanması ve görevden alınması yetkileri vardır.

¹⁵³ Mehmet AKSOY, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:26, Ankara, 2008, s.99.

¹⁵⁴ AKSOY, a.g.e., s.100.

4 – Üst Yönetici

Üst yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulması ve izlenmesinden sorumludur. Bakanlıklarda üst yönetici müsteşar, Milli Savunma Bakanlığında bakan, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanıdır. Üst yöneticiler iç kontrol sisteminin kurulması ve izlenmesini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler ile yerine getirmektedir.

5 – Harcama Yetkilisi

İç kontrol sisteminde mali karar ve işlemlerden sorumludur.

6 – Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler ve 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar¹⁵⁵.

7 – Mali Hizmetler Birimi

İç kontrol sisteminin kurulması ve standartlar üzerine çalışmalar yapar.

8 – Muhasebe Yetkilisi

İç kontrol sisteminin bir parçasıdır. Muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinden ve yönetiminden sorumludur.

¹⁵⁵ AKSOY, a.g.e., s.102.

9 – Dış Denetçi

5018 sayılı Kanununun 68'inci maddesinde hükme bağlanan dış denetim; Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası denetim olup amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanmasıdır¹⁵⁶.

D - İç Denetçiler

5018 sayılı Kanununun 63'üncü maddesine göre; iç denetim, iç denetçiler tarafından yerine getirilir. İç denetçilerin atanmasında liyakat ve kariyer esas alınır.

İç denetçi olarak görev yapacak kişilerin sahip olması gereken özellikler ve atanması konusu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 65'inci maddesinde sayılmıştır. Ancak bu madde hükümleri 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 48. maddesine şartlara ek olarak uygulanacaktır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48'inci maddesine göre devlet memurluğuna alınacaklarda aşağıdaki genel ve özel şartlar aranır.

➤ Genel şartlar:

- Türk Vatandaşı olmak,
- Bu Kanunun 40'inci maddesindeki yaş şartlarını taşımak (Genel olarak 18 yaşını tamamlayanlar devlet memuru olabilirler. Bir meslek veya sanat okulunu bitirenler en az 15 yaşını doldurmuş olmak ve Türk Medeni Kanununun 12'nci maddesine göre kazai rüşt kararı almak şartıyla Devlet memurluklarına atanabilirler.)
- Bu Kanunun 41'inci maddesindeki öğrenim şartlarını taşımak (Genel olarak ortaokulu bitirenler memur olabilirler. Ortaokul mezunlarından istekli bulunmadığı takdirde ilkokulu bitirenlerin de alınması caizdir. Bir sınıfta belli görevlere atanabilmek veya bu görevlerde belli derecelere yükselmek için, kuruluş kanunları veya bu kanun ve kuruluş kanunlarına dayanılarak çıkarılacak yönetmelikler ile işin

¹⁵⁶ AKSOY, a.g.e., s.103.

gereğine göre daha yüksek öğrenim dereceleri veya muayyen fakülte, okul veya öğrenim dallarını veya meslek içi veya meslekle ilgili eğitim programlarını bitirmiş olmak veya yabancı dil bilmek gibi şartlar konulabilir.)

- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
 - (Değişik: 23.1.2008 – 5728/317 md.) Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.
 - Askerlik durumu itibariyle;
 - ✓ Askerlikle ilgisi bulunmamak,
 - ✓ Askerlik çağına gelmemiş bulunmak,
 - ✓ Askerlik çağına gelmiş ise muvazzaf askerlik hizmetini yapmış yahut ertelenmiş veya yedek sınıfa geçirilmiş olmak,
 - 53'üncü madde hükümleri saklı kalmak kaydı ile görevini devamlı yapmasına engel olabilecek akıl hastalığı bulunmamak.
- Özel şartlar:
- Hizmet göreceği sınıf için 36'ncı ve 41'inci maddelerde belirtilen öğretim ve eğitim kurumlarının birinden diploma almış olmak,
 - Kurumların özel kanun veya diğer mevzuatında aranan şartları taşımak.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 65'inci maddesi ise iç denetçiliğe atanacak kişilerde aşağıdaki nitelikleri aramaktadır.

- İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak,

- Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,
- Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,
- İDKK'ca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

5018 sayılı Kanun'un 65'inci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 8.10.2005 tarihli ve 25960 sayılı resmi gazetede yayımlanan İç Denetçi Adayları Belirleme Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği'nin 5'inci maddesi ise¹⁵⁷ aşağıda şekil:1'de de görülen İDDK tarafından yapılacak ya da Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığına, Milli Eğitim Bakanlığı Ölçme ve Değerlendirme Merkezine ya da uygun başka bir kuruma yılda en az bir defa yaptırılacak iç denetçi adayı belirleme sınavından bahsetmektedir.

Uluslararası geçerliliği olan CIA, CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalardan birini almış olanlar, aday belirleme sınavından muaf olup İDKK'ya gerekli belgelerini göndererek iç denetçi eğitimine katılırlar¹⁵⁸.

Yönetmeliğin 6'ncı maddesi ise¹⁵⁹ bu sınava başvuru şartlarını şu şekilde belirlemiştir;

- En az dört yıl süreli eğitim veren fakülteler ile denkliği Yükseköğretim İDKK tarafından kabul edilen yurtdışındaki fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmek.
- Yardımcılıklarda ve araştırma görevliliğinde geçen süreler dâhil olmak üzere; kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya yarışma sınavıyla alınıp yeterlilik sınavını veren uzman, doktora unvanını almış öğretim elemanı ile yönetici olarak müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.
- İç denetçi aday belirleme sınavı son başvuru tarihinden beş yıl öncesine kadar İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birisinden Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya

¹⁵⁷ <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/23383.html> (26.03.09).

¹⁵⁸ <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/23383.html> (26.03.09).

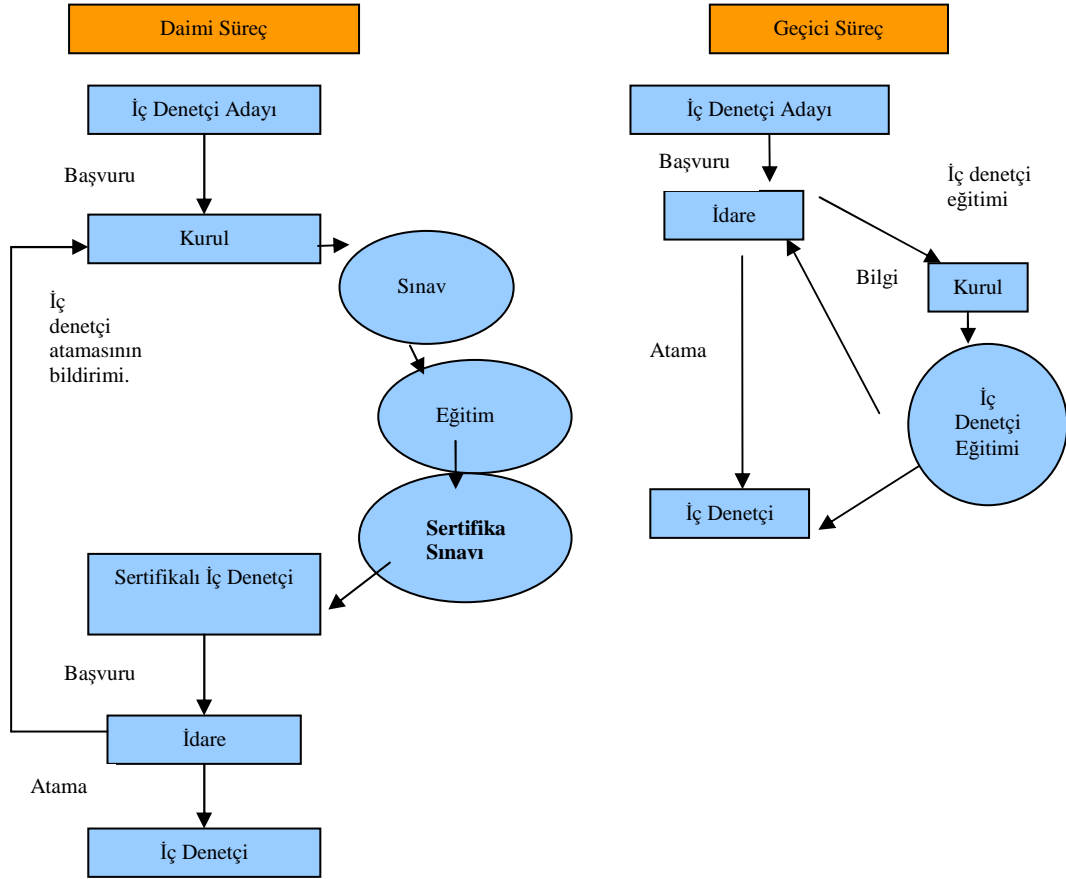
¹⁵⁹ <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/23383.html> (26.03.09).

Üniversitelerarası Dil Sınavından (ÜDS) en az altmış (60) puan almış olmak.

- Son başvuru tarihi itibarıyla kırk yaşından büyük olmamak.
- Sicil raporu düzenlenen son üç yıl içinde olumsuz sicil almamış olmak.
- Uyarma ve kınama cezaları hariç disiplin cezası almamış olmak.
- Yurdun her yerinde çalışabilecek sağlık durumuna sahip olmak.
- İDKK'nın belirlediği etik kurallara uygun öz geçmişe sahip olmak.

İç denetçilerin atanma süreçleri aşağıda şekil:1 de gösterilmiştir.

Şekil:1 İç Denetçi Atama Süreci



Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Diger/EgitimSlaytlari/akaya2.ppt> (01.03.07).

Şekil:1'de de açıkça görüldüğü gibi yönetmeliğin 11'inci maddesine göre; İDKK'nın, iç denetçi aday belirleme sınavından 100 tam puan üzerinden 70 ve üzeri

puan almış kişiler arasından başarı sırasına göre belirleyeceği sayıda aday, gruplar halinde eğitim programına alınır. İDKK, 70 puanı aşan adaylar arasından programa kabul edilecek iç denetçi aday sayısının yüzde 10'u kadar adayı puan sırasına göre yedek olarak belirleyebilir¹⁶⁰.

İç denetçi adayları İDKK'nın koordinatörlüğünü yaptığı ve Maliye Bakanlığınca gerçekleştirilen iç denetim eğitimine girmek zorundadırlar. Eğitim programının kapsamında denetim, mali kontrol, bütçe, muhasebe, kamu ihale mevzuatı, personel mevzuatı, AB mevzuatı gibi konular bulunmaktadır. Alınacak eğitimin yeri ve zamanını İDKK belirler ve eğitimin başlamasından en az bir ay önce iç denetçi adaylarına bildirilir. Eğitim süresi dört aydan az olamaz. Süre İDKK tarafından belirlenir. Eğitim süresince adaylar kurumlarından izinli sayılır.

Eğitim bittikten sonra adaylar, sertifika sınavına girerler. Adaylar sınava eğitim programının tamamlanmasından itibaren 30 gün içinde girerler. Sınav sonunda başarılı olan adaylara sertifika verilir. İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, belediyelerin de aralarında buldukları diğer idarelerinde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır¹⁶¹.

Ancak 5018 sayılı Kanunda ana hatları ile açıklanan iç denetim sisteminin oturması ve tam olarak uygulanabilmesi için belli bir süre geçmesi gerekmektedir. İşte bu geçiş sürecinde bazı unvanlara sahip olanların doğrudan iç denetçi olarak atanabilecekleri geçici madde 5'de belirlenmiştir. Bu maddeye göre en geç 31.12.2005 itibariyle ;

- Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Milli Emlak Kontrolörü, Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Kontrolörü, Hazine Kontrolörü kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde İç Denetçi;

¹⁶⁰Ercan ALPTÜRK, "Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi", **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ocak 2008, Ankara, s.121.

¹⁶¹ÇOLAK, a.g.m., s.61.

- Bakanlık, Müsteşarlık, Başkanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahalli idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi;
- Muhasebe, Milli Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahalli idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbbı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahalli idarelerde İç Denetçi, olarak, 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler. 5018 sayılı Kanunun geçici 5'inci maddesinde 04.05.07 tarihinde yapılan değişiklik ile “Geçici 5'inci maddenin birinci fıkrasının (c), (d), ve (e) bentlerinde belirtilen kadrolarda 21/12/2006 tarihi itibarıyla çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevde bulunanlar da anılan madde hükümlerine göre iç denetçi kadrolarına atanabilirler” hükmü getirilmiştir.

Yukarıda sayılan kişiler için Şekil:1'de daimi süreçte gerekli olan mesleki eğitimden geçme ve sınavda başarılı olma şartları aranmamıştır. Bu kişilere, yukarıda bahsedilen eğitime paralel olacak şekilde Maliye Bakanlığı tarafından her biri birer buçuk aydan oluşan iki dönem halinde toplam 3 aylık bir eğitim verileceği hüküm altına alınmıştır. Eğitimin ilk bölümünde, iç denetimle ilgili olarak ülkemizde çıkarılmış mevcut mevzuat ile bu konudaki uluslararası düzenlemeler, ikinci bölümünde ise, iç denetçilerin denetimleri esnasında ihtiyaç duyacakları mevcut diğer mevzuat anlatılmıştır¹⁶².

İDKK'ca verilen bu eğitimlerden başka her idare kendi iç denetçilerine sürekli gelişim politikası çerçevesinde eğitim vermektedir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33'üncü maddesi uyarınca iç denetçilere, her üç yılda asgari yüz saat meslek içi eğitim verilmesi planlanmaktadır. Bundan ayrı olarak göreve başlayan iç denetçilere en az bir hafta kamu idarelerinde intibak eğitimi verilmesi öngörülmektedir.

¹⁶²İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.53. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

Kadro ihdası ve tahsis işlemlerinin ardından 5018 sayılı Kanunun geçici 5 ve geçici 16'ncı maddeleri uyarınca kamu idareleri iç denetçi atamalarını 31.12.2007 tarihine kadar yapmış bulunmaktadır. Atanan iç denetçilerin eski görev unvanlarına göre dağılımı şu şekildedir¹⁶³:

- 148'i genel bütçeli idarelere, 24'ü özel bütçeli idarelere, 16'sı sosyal güvenlik kurumlarına, 81'i mahalli idarelere olmak üzere toplam 269 tane müfettiş,
 - 73'ü genel bütçeli idarelere, 3'ü özel bütçeli idarelere, 7'si sosyal güvenlik kurumlarına, 2'si mahalli idarelere olmak üzere toplam 85 tane kontrolör,
 - 4 tane genel bütçeli idarelere YDK denetçisi,
 - 226 tane özel bütçeli idarelere, 198 tane mahalli idarelere toplam 424 tane denetmen,
 - 7 tane mahalli idarelere hesap işleri murakıbbı,
- olmak üzere 789 iç denetçisi ataması yapılmıştır.

Atanan 789 tane iç denetçi; 27 tane genel bütçeli, 65 tane özel bütçeli, 2 tane sosyal güvenlik kurumu ve 114 tane mahalli idarelerde görev yapmaktadır. Aslında 34 tane genel bütçeli idareye, 68 tane özel bütçeli idareye, 157 tane mahalli idareye iç denetçi kadrosu verilmiştir. Ancak yapılan atamalar yukarıda verilen sayılardan ibarettir. Buna göre; tahsisi edilen 1369 iç denetçi kadrosunun 580 adedine henüz atama yapılmamıştır¹⁶⁴. Bu oran % 42' ye tekabül etmektedir.

Üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kamu kurumunun yapısı ve personel sayısı dikkate alınarak, İDKK'nın uygun görüşü üzerine kurulur.

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır¹⁶⁵.

İç denetçi aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir¹⁶⁶;

¹⁶³İç Denetim Koordinasyon Kurulu "Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008" Haziran 2008,s.39. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

¹⁶⁴İç Denetim Koordinasyon Kurulu "Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008" Haziran 2008,s.43. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

¹⁶⁵TÜĞEN, a.g.e., s.309.

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek,
- Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek,
- Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek,
- Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek.

Daha önce de belirtildiği gibi iç denetçiler yukarıda sayılan görevleri, İDKK tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yerine getirmek zorundadır. İç denetçinin bu standartlara uygun hareket etme zorunluluğu onun bağımsız olmadığını göstermez. Denetimin bağımsız ve tarafsız olması, mali saydamlığın öncelikli koşullarından biri olup, denetim işlevini yerine getiren kurumlar açısından da buna bakılması zorunludur¹⁶⁷. Çalışmanın başında değinildiği gibi iç denetçiler görevlerinde bağımsızdır, tarafsızdır ve iç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelikteki asli görevlerinden başka hiçbir görev üstlenemezler. Üst yöneticiler idarede iç denetçilerin görevlendirmelerini yaparken tarafsızlıklarını engelleyecek bir

¹⁶⁶ALPTÜRK, a.g.e., s.106.

¹⁶⁷Haluk EGELİ, Ahmet ÖZEN, “Türk Bütçe Sürecinin Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2005, Sayı 197, s. 177.

durumu göz önüne alır. İç denetçilerde görevleri sırasında tarafsızlıklarına ve bağımsızlıklarına engel olacak bir hususu hemen yazılı şekilde koordinasyondan sorumlu iç denetçiye ya da üst yöneticiye bildirir. İç denetçiler, daha önce görev yaptıkları idari birimlerde bir yıl geçmeden iç denetim yapamazlar¹⁶⁸.

İç denetçinin bağımsızlığı dış denetçinin bağımsızlığı gibi değildir. İç denetçi üst yöneticiye karşı sorumludur çünkü bakanlığın veya kuruluşun bir personelidir. Öte yandan, iç denetime ve iç denetçilere güven duyulması ile bunların fonksiyonel bağımsızlığı ve doğrudan üst yönetime bağlı olmaları arasında bir bağ kurulmaktadır¹⁶⁹. Yani iç denetçiler bağımsız ve tarafsız oldukları ve çıkar ilişkisinden uzak durmaları gerektiği için iç denetçilere güven duyulmaktadır. İç denetçi, faaliyet gösterdiği kurum veya bakanlıktan bağımsız olmadığı için, iç denetim fonksiyonunun kurum içerisinde bir ağırlığının ve konumunun olması gerekir. İç denetimin konumunun güçlendirilmesinin yollarından birisi, bakanlığın veya kuruluşun üst yöneticisinden, mali yönetim ve denetim alanında uzmanlaşmış kişilerden ve üst düzey yönetimin temsilcilerinden oluşan bir denetim komitesinin oluşturulmasıdır¹⁷⁰.

Genel bağımsızlık tanımında ifade edilen bir diğer bağımsızlık göstergesi, iç denetimin doğrudan üst yönetime bağlı olmasına rağmen, üst yönetimin aksini düşündüğü durumlarda bile, iç denetim biriminin risk bulundurduğunu değerlendirdiği her alanı denetlemek hususunda bağımsız olmasıdır¹⁷¹.

İç Denetçiler Enstitüsü de iç denetçinin bağımsızlığını şu şekilde tarif etmektedir: “İç denetçiler görevlerini serbest ve nesnel bir şekilde yerine getirmek hususunda bağımsızdırlar. Bağımsızlık, denetimlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız kararlar almasını sağlar. Bu ise, kurumsal konum ve nesnellik yoluyla gerçekleştirilebilir.”

İç denetçilik görevi, iç denetçinin kendi isteği ile ayrılması, başka bir göreve atanması veya seçilmesi ve iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde

¹⁶⁸ ALPTÜRK, a.g.e., s.110.

¹⁶⁹ GÖSTERİCİ, a.g.m., s.180-181.

¹⁷⁰ ARCAGÖK, YÖRÜK, a.g.m., s.201.

¹⁷¹ GÖSTERİCİ, a.g.m., s.180-181.

bulduğuna ilişkin rapor üzerine İDKK tarafından sertifikasının iptal edilmesi hallerinde sona erer¹⁷².

E - İç Denetim Süreci

Bu başlık altında iç denetim süreci basamak basamak açıklanacaktır.

1 - İç Denetim Faaliyeti ve Uygulanması

Kamu idarelerinin merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatlarının hepsi risk odaklı iç denetim planları, programları ve denetim standartları çerçevesinde sistematik olarak iç denetime tabi tutulur.

Kamuda iç denetim türleri şu şekildedir¹⁷³;

Sistem Denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

Uygunluk Denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.

Mali Denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

Performans Denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

Bilgi Teknolojisi Denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında iç denetim¹⁷⁴;

¹⁷²Hasan KURNAZ, “Türk Kamu Sektörüne Yeni Bir Kavram: İç Denetim”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 302, Ekim 2006, s.42.

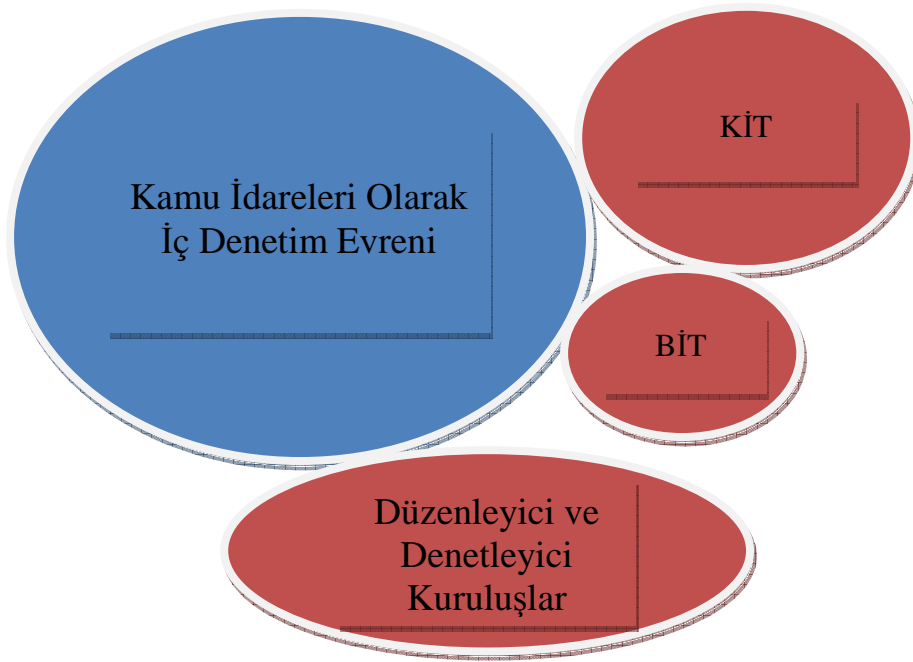
¹⁷³Ahmet BAŞPINAR, “Kamuda İç Denetim”, PPT, Nisan 2009, Ankara. <http://www.bumko.gov.tr/> (03.05.09).

¹⁷⁴ALPTÜRK, a.g.e., s.102-103.

- Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,
- İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,
- Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi,

alanlarını içerir.

Şekil:2 İç Denetim Evreni



Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Diger/EgitimSlaytlari/akaya2.ppt> (01.03.07).

Şekil 2’deki iç denetim evreni içinde olan 27 genel bütçeli, 65 özel bütçeli, 2 SGK ve 114 mahalli idarede şu an iç denetim yapılmaktadır.

2008 yılı içinde, idarelerin faaliyet alanlarına özgü denetimler gerçekleştirilmekle birlikte, denetim faaliyetlerinin daha çok aşağıda belirtilen alanlara yoğunlaştığı ve birim denetimlerinde ziyade süreç denetimine öncelik verildiği görülmektedir¹⁷⁵.

- Döner sermaye işlemleri
- Katılım öncesi mali yardımlar
- Taşınır mal işlemleri
- İç kontrol faaliyetleri
- Ön mali kontrol faaliyetleri
- Satın alma işlemleri
- İnsan kaynakları süreci

¹⁷⁵ İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.33 - 34. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

- Bütçe işlemleri
- Harcama ve mali işler
- Hizmet içi eğitim faaliyetleri
- Yapım, bakım ve onarım faaliyetleri
- Maaş ve harcırah işlemleri
- Personel tabldot işlemleri
- Dış proje işlemleri
- Ek ders ödemeleri
- Muhasebe ve mali raporlama süreci
- Kiralama işlemleri
- Bilimsel araştırma projeleri
- Sağlık hizmetleri
- Sosyal tesis işletme faaliyetleri
- Arşiv hizmetleri
- Belediye gelir işlemleri
- Borçlanma ve borç ödeme işlemleri
- Tedavi giderleri
- Ruhsatlandırma ve denetim işlemleri.

Bu maddelere ayrıntılı ile bakıldığında iç denetim faaliyetinin ülkemiz kamu idarelerindeki ilk uygulanmalarında daha çok sistem ve süreç denetimi yapıldığı ortaya çıkmaktadır.

İdarelerde 2008 yılında gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri incelendiğinde, aşağıda belirtilen tespitlerin ortak olduğu görülmektedir¹⁷⁶.

- Personelin yemekhane hizmetlerinden memnun olmadığı,
- İhale sürecinin planlaması, yürütülmesi ve izlenmesi aşamalarının etkin bir şekilde yürütülemediği, bunun sonucu olarak da doğrudan temin yoluyla mal edinimine ağırlık verildiği,
- Taşınır malların talep, satın alma, kayıt ve takip işlemlerinin etkin şekilde yürütülemediği,

¹⁷⁶ İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.34 - 35.
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

- Haberleşme alanında tasarruf sağlayıcı tedbirlerin eksik olduğu,
- Gereğinden fazla üçüncül düzey mevzuat düzenlemelerinin bazı faaliyetlerde verimsizliklere yol açtığı, bazı faaliyetlerde ise mevzuat eksikliklerinin bulunduğu,
- Mevzuat değişikliklerine uygun olarak organizasyon yapısında gerekli değişikliklerin yapılmadığı,
- Kurumca üretilen bilgilere elektronik ortamda ulaşımda sorunların yaşandığı veya üretilen veriler arasında uyumsuzlukların bulunduğu,
- Personelin bireysel performansının değerlendirmesine yönelik sistematik bir yapılanmanın bulunmadığı,
- Bilimsel araştırma projelerinin onaylanması, bütçeleştirilmesi ve raporlanması aşamasında sorunların yaşandığı,
- Finansal işlemlerde görev ayrılığı ilkesinin ihlal edildiği,
- Düzenlenen evraklarda yetkisiz kişilerin imzalarının bulunduğu,
- Döner sermaye işlemleri ile diğer finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesinde hatalar yapıldığı,
- Ek ders ödemelerinde fiili gerçekleşmelerin dikkate alınmadığı,
- Maaş ve döner sermaye ödemelerinde mevzuata aykırı işlem tesis edildiği,
- Taşınmaz kiralama işlemlerinde hataların yapıldığı,
- Birimler arasındaki iletişim eksiklikleri nedeniyle hatalı işlemlerin yürütüldüğü,
- Harç, vergi ve benzeri gelirlerin tahsil ve kayıt işlemlerinde eksikliklerin bulunduğu,
- Personel özlük işlemlerinde hataların olduğu,
- İşyerlerinin ruhsatlandırması ve denetiminde sorunların yaşandığı,

denetim sonucunda ortaya çıkmış ve denetçilerce bu sorunlara yönelik çalışmalar yapılmıştır.

İç denetimin yürütülmesi¹⁷⁷;

- Ön çalışma ve bireysel çalışma planı
 - Çalışma kâğıtları ve formlar

¹⁷⁷BAŞPINAR, a.g.s., <http://www.bumko.gov.tr/> (03.05.09).

- Denetim amaçlarının belirlenmesi
 - Bilgi toplama/ön araştırma
 - Açılış toplantısı
 - Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi (risk değerlendirmesi)
 - Bireysel çalışma planının hazırlanması
- Saha çalışması
- Denetim testlerinin uygulanması
 - Bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi
 - Bulguların denetlenen birimle paylaşılması
 - Kapanış toplantısı

çalışmalarından oluşur.

a – Denetime Hazırlık

Ön çalışma iç denetimin hazırlık aşamasını ifade eder. Bu aşamada iç denetçiler görevlendirildikleri konunun çerçevesini ve ulaşılabilecek hedefi belirlemek üzere çalışma yaparlar. Denetim konusuna göre belirleyecekleri toplantı, mülakat, anket, yerinde gözlem gibi yöntemler ile süreci tanıyarak mevcut risk ve kontrolleri tespit eder ve bunların bir değerlendirmesini yapar¹⁷⁸.

b – Açılış Toplantısı

İç denetçi, iç denetimin uygulanacağı birimin yöneticisi ve gerekli diğer personelin bulunacağı bir açılış toplantısı yapar. Bu toplantı sırasında iç denetçi, ve toplantıda bulunan kişiler denetimin amacı, içeriği, planlanan denetim süresi, denetim faaliyeti sırasında uygulanacak yöntemler, denetim sırasında birim personelinin üzerine düşen görevler ve denetim raporları hakkında görüşme yaparlar.

¹⁷⁸ALPTÜRK, a.g.e., s.191.

c – Çalışma Planı

Denetim süresince izlenecek adımları gösteren çalışma planının hazırlanmasıyla ön çalışma faaliyeti biter ve denetime bu çalışma planına göre başlanılır.

d – Denetimin Yürütülmesi

İç denetçi tarafından yürütülen iç denetim faaliyeti sırasında, denetim planı ve denetim programında ortaya konan amaçlara ulaşma yolunda, yeterli ve sağlıklı bilgi ve belgelere ulaşılması ve bu verilerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanacak testler, iç kontrol uygulamalarının yeterliliğine dair değerlendirme yapılabilmesine de olanak verecek şekilde tasarlanmalı, en riskli alanlara öncelik verilmelidir¹⁷⁹. Uygulanan testlerin tamamı “Çalışma Kağıtları” ile belgelendirilmelidir.

e – Kapanış Toplantısı

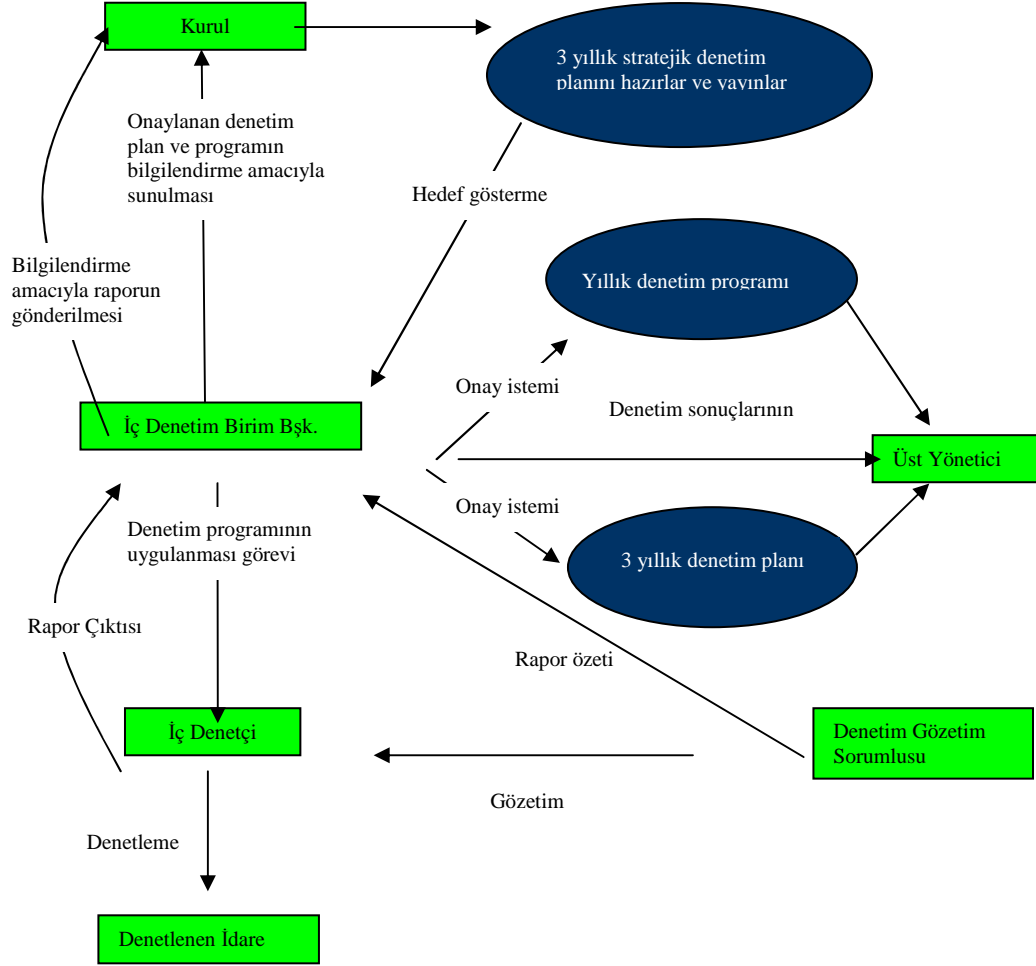
Kapanış toplantısında, gerçekleştirilen denetim uygulaması ve sonuç olarak hazırlanacak rapor taslağı üzerinde birim çalışanları ile görüşmeler yapılır. İç denetçiler ve birim yöneticileri arasındaki görüş ayrılıkları toplantı tutanağı ile ortaya konur

f - Raporlama

İç denetim faaliyetinin sonucunda rapor hazırlanır. Süreç aşağıda şekil:3’de gösterilmiştir.

¹⁷⁹ALPTÜRK, a.g.e., s.192.

Şekil:3 İç Denetim Süreci



Kaynak:<http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Diger/EgitimSlaytlari/akaya2.ppt>
(01.03.07)

Şekil:3'de görüldüğü gibi iç denetçi iç denetim faaliyeti sonucunda oluşturduğu görüşünü bu raporda belirtir. Bu raporlar anlaşılır şekilde ve kısa yazılır. İç denetim raporları, İDKK'nın belirlediği raporlama standartlarına uygun, yeterli kanıtlara dayalı ve tutarlı olarak düzenlenir¹⁸⁰. Raporunda asgari olarak; denetimin amacı, kapsamı ve elde edilen sonuçlar ile denetçi kanaati belirtilir¹⁸¹.

¹⁸⁰ ALPTÜRK, a.g.e., s.115.

¹⁸¹ ALPTÜRK, a.g.e., s.193.

İç denetçi hazırladığı raporunu denetimi yapılan birimin yöneticilerine sunar. Yöneticiler belirli bir süre içerisinde bu rapora karşılık verir. Risklerin önemi konusunda iç denetçi ile yönetici aynı görüşte değilse iç denetçi raporunda bunu belirtir. Eğer riskin önemi konusunda görüş birliği içindelerse riske karşı alınacak önlem üzerinde anlaşırlar.

İç denetçi raporunu, idarenin görüşlerini de ekleyerek cevaplarıyla birlikte, iç denetimin kapsamı, denetimde tespit edilen riskler, risklerin olası etkileri, denetim sonuçlarına ilişkin genel değerlendirme ve risklerin ortadan kaldırılmasına veya en aza indirilmesine yönelik önerileri içeren rapor özetini de ekleyerek üst yöneticiye sunar¹⁸². Üst yönetici tarafından değerlendirilen raporlar ilgili birimler, mali hizmetler birimi ve strateji geliştirme birimine sunulur. Üst yönetici raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığını kontrol eder. Raporlarda belirtilen işlemler yapılmadığı takdirde bunun gerekçesi iç denetim birimine gönderilir. Bütün bu yapılan işlemlerden sonra söz konusu iç denetim raporları üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İDKK'ya gönderilir.

31.12.2008 tarihi itibari ile 16'sı genel bütçe, 32'si özel bütçe, 2'si SGK, 21'i mahalli idare olmak üzere toplam 71 kamu idaresi iç denetim raporlarını İDKK'ya göndermiştir¹⁸³. Bu oran çok düşüktür. Bu durum iç denetim uygulamasının kamu idarelerinde tam olarak oturmadığını göstermektedir.

İç denetim genel raporu;

İDKK, iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanı'na sunar ve kamuoyuna internet ortamında, basın yoluyla veya yazılı olarak açıklar.”

g - Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

İç denetim faaliyetinin daha sağlıklı sonuç vermesi için denetim, denetimi yapılan birimlerde uygulanacak bir anketle değerlendirilebilir.

¹⁸² ALPTÜRK, a.g.e., s.116.

¹⁸³ İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.43. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 48'inci ve 49'uncu maddesine göre; “İç denetim biriminde, denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere bir takip sistemi kurulur.

Birim yöneticileri, denetlenen faaliyetler konusunda, denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin önlemleri alır. Önlem alınmaması halinde iç denetim birimi üst yöneticiyi bilgilendirir.

h – Çalışma Kağıtları

Denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi ve kanıtlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri gibi denetim süresince yapılan tüm çalışmalar çalışma kâğıtları ile belgelendirilir¹⁸⁴.

ı – Danışmanlık ve Benzeri Faaliyetler

Danışmanlık ve benzeri faaliyetler; bir idari sorumluluk üstlenmeksizin yürütülen, icrai konularla ilgili görüş, eğitim, analiz, değerlendirme, performans göstergelerinin tespiti, proje görevleri gibi idari faaliyetlere değer katmak, kolaylaştırmak, geliştirmek ve yol göstermek amaçlarıyla gerçekleştirilen hizmetlerdir¹⁸⁵. Danışmanlık faaliyetleri yazılı veya yazısız şekilde olabilir. İç Denetçilerin danışmanlık ve benzeri faaliyetleri yürütmesi sırasındaki dikkat etmeleri gereken önemli noktalar şunlardır:

- Danışmanlık ve benzeri faaliyetler bir program çerçevesinde yürütülmelidir.
- Bu faaliyetler hiçbir şekilde iç denetçilerin bağımsız ve tarafsızlığına engel olmamalıdır.
- Bu faaliyetler sürmekte olan ve gelecekte yerine getirilecek denetim görevlerine engel olmamalıdır. Bu durumun planlanması iç denetim birimi yöneticisinin sorumluluğundadır.

¹⁸⁴ ALPTÜRK, a.g.e., s.193.

¹⁸⁵ ALPTÜRK, a.g.e., s.193.

- Bir iç denetçi yürüttüğü danışmanlık ve benzeri faaliyetlerin üzerinden bir yıl geçmeden aynı konuda denetim faaliyeti yapmamalıdır.

F - İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

İDKK Maliye Bakanlığı'na bağlıdır. 01.03.2004 tarih ve 2004/7449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kurulan İDKK; biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dâhil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanan yedi üyeden oluşur¹⁸⁶. Ataması yapılacak bu kişilerin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 67. maddesinde sayılan ve aşağıda belirtilen görevleri yapabilecek nitelikte olmaları gerekmektedir. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır¹⁸⁷.

Gerekli görülen hallerde İDKK, teknik yardım ve danışmanlık hizmeti almak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Ancak bu kişilerin oy hakkı yoktur. İDKK'nın çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İDKK'nın önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir¹⁸⁸.

İDKK'nın başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir¹⁸⁹.

Üyelerin atamaları 5 yıl için yapılır. Yeni yapılacak atamalarda mevcut üyelerin yeniden ataması yapılabilir. Üyeliklerde herhangi bir sebeple boşalma olduğu zaman İDKK'ca bir ay içinde ilgili bakanlığa durum ile ilgili bilgi verilir. Boşalan üyelik için ilk önce ilgili bakanın bir ay içinde öneri sunar. Daha sonra Bakanlar Kurulunca atama yapılır.

İDKK'nın görevleri şu şekilde sıralanabilir¹⁹⁰:

¹⁸⁶<http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home> (05.03.09).

¹⁸⁷http://www.idkk.gov.tr/web/guest/idkk_calisma_usul_esas (05.03.09).

¹⁸⁸5018_Sayıli Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu

¹⁸⁹5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

¹⁹⁰http://www.idkk.gov.tr/web/guest/idkk_calisma_usul_esas (05.03.09).

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.
- İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek.
- Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak.
- Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az beş yılda bir değerlendirmek.
- İDKK'ca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek.
- İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile İDKK'nın diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak.
- İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğuna dair İDKK'ya intikal eden raporları incelemek,

gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak.

- İDKK'ca hazırlanan yönetmelikleri, değişen ve gelişen şartlar bakımından, yılda en az bir defa gözden geçirmek.

Üyeler bu görevleri yerine getirirken dikkatli, özenli ve tarafız davranmak zorundadırlar. İDKK üyeleri görevlerini yerine getirirken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi kurulun kararlarını etkilemek amacıyla emir veya talimat veremez¹⁹¹

İDKK¹⁹²;

- Görev alanı ile ilgili konularda tebliğ, rehber ve kararlar yayımlamak,
- İDKK'ya yapılan başvuruları değerlendirmek ve sonuçlarını izlemek,
- Gerektiğinde çalışma ve ihtisas grupları oluşturulmasını kararlaştırmak,
- Oy hakkı olmaksızın teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri toplantılara davet etmek,
- İç denetimle ilgili etüt, inceleme, araştırma ve diğer çalışmalar ile istatistikî verileri değerlendirerek, gerekli görülenleri yayımlamak,
- İç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,
- Görevinin gerektirdiği tüm bilgi ve belgeleri kamu idarelerinden istemek, yetkilerini haizdir.

İDKK'nın iç denetim sisteminin izlemesi¹⁹³;

- İç denetim sisteminin ve faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu takip etmek,
- İç ve dış kalite değerlendirme sonuçlarını ve uluslararası gelişmeleri takip ederek, iç denetim sistemiyle ilgili eksiklikleri ve iyileştirme gerektiren alanları tespit etmek,
- İç denetim birimlerinin faaliyet sonuçlarını karşılaştırarak, en iyi iç denetim uygulamalarını belirlemek ve kamu idarelerinde yaygınlaşmasını sağlamak,

¹⁹¹http://www.idkk.gov.tr/web/guest/idkk_calisma_usul_esas (05.03.09).

¹⁹²<http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=4320975270> (05.03.09).

¹⁹³<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/23399.html> (05.03.09).

- İç denetim sistemini ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek amacıyla, gerektiğinde üst yöneticiler, iç denetim birimi başkanları ve iç denetçilerle toplantı yapmak,

suretiyle yerine getirir.

İDKK'nın toplanma tarihini, gündemini, yerini ve saatini başkan belirler. Toplantı devam ederken üyelerin teklifi ile toplantı gündemi kararı ile değiştirilebilir. En az iki üyenin toplanma talebi ile de yedi gün içinde İDKK başkanı tarafından toplantıya çağrılır.

İDKK, başkan veya başkan vekilinin başkanlığında en az dört kişi ile toplanır. Kararlar üye tamsayısının salt çoğunluğu ile alınır. Çekimser oy kullanılmaz¹⁹⁴. Karar oybirliği gerektiriyorsa toplantılara uzaktan iletişim yoluyla da katılım sağlanabilir. Oylamalar açık yapılır. Kararlara muhalif üyeler bulunduğu takdirde muhalefet şerhleri yazılı şekilde bir sonraki toplantıya kadar İDKK'ya bildirilir.

Kurulun sekreteryaya hizmeti Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bağlı İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi tarafından yerine getirilir.

Kurul, iç ve dış denetim arasında uygunluk sağlanabilmesi için Sayıştay ile işbirliği içinde olur.

Aşağıda tablo:2 de 2004/7449 ve 2006/11108 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarıyla ataması yapılan İDDK üyeleri gösterilmiştir.

¹⁹⁴http://www.idkk.gov.tr/web/guest/idkk_calisma_usul_esas (05.03.09).

Tablo - 2: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Üyeleri

ADI SOYADI	GÖREVİ	
Ömer DUMAN	Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürü	Bşk.
Prof. Dr. Hasan TÜREDİ	Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi	Üye
Erhan USTA	DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürü	Üye
Burhanettin AKTAŞ	Hazine Müsteşarlığı Müsteşar Yrd.	Üye
Zekeriya ŞARBAK	Rize Valisi*	Üye
Prof. Dr. Ekrem YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi	Üye

* Kurul Üyeliğine atandığında İçişleri Bakanlığı Müsteşar Yardımcılığı görevini yürütmekteydi.

Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008, s.17.

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

Kurul 2008 yılında 49 kere toplanmış, iç denetim konusunda 14 karar almıştır. Kurul 2008 yılında görev alanına giren konularda AB, Dünya Bankası, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi uluslararası kuruluşlarla görüşmeler yaparak toplantılara katılmıştır¹⁹⁵.

Kurul iç denetçi kapasitesinin geliştirilmesi kapsamında¹⁹⁶;

- İç denetçilerin almış oldukları teorik eğitimlere ilaveten belli alanlarda pilot denetimlerin yapılması suretiyle uygulama kabiliyetlerinin geliştirilmesi ve daha sonra düzenlenecek seminerlerle pilot denetimlere katılmayan iç denetçilerin de bu konuda bilgilendirilmesi,

¹⁹⁵ İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.20. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

¹⁹⁶ İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.23-24. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

geçirmişlerdir. Fransa iç denetim alanında ülkemizden önde ancak Anglo Sakson ülkelerden geridedir. Bu nedenle iç denetim ihtiyaçlarımızı doğru tespit etmek ve yardımlarını ona göre talep etmek, daha çok bizim sorumluluğumuzda kalmaktadır¹⁹⁹.

Proje kapsamında İDKK sekreteryaya personeli, mali yönetim ve kontrol uyumlaştırma birimi personeli, yirmi tane mali yönetici, altmış tane mali hizmetler birimi personeli, altmış tane mali kontrol yetkilisi, altmış tane muhasebe yetkilisi, altmış tane iç denetçi eğitime tabi tutulmuştur.²⁰⁰

Yabancı uzmanlardan beklenen katkının sağlanabilmesi amacıyla ve bu süreçten en iyi verimi alabilmek için iç denetçi adaylarının en iyi şekilde kendi birikimlerimizle de eğitilmelerine ağırlık verilmiştir.

AB fonları ile özel sektörden bir uzmandan faydalanılması yoluna gidilmiştir. Bu uzmana ilaveten çalışmalarda aktif rol almak üzere, Maliye Bakanlığı bünyesinde değişik otomasyon projelerinde görev almış deneyimli ve yetenekli bir miktar konunun uzmanı mühendisin, İDKK emrine geçici süreyle alınması planlanmaktadır²⁰¹.

Proje paralelinde iç denetime ilişkin dünyada mevcut bilgi ve dokümanlar, iç denetimin, ülkemizde daha iyi yapılması için kamu idarelerince tespit edilmeye devam edilmektedir. Ulaşılan bilgi ve dokümanlar sistematik bir şekilde temin edilmekte, iç denetim bilgi kütüphanesi oluşturulmaktadır. Bu çalışmalar ile dünya uygulamaları ile ülkemiz uygulaması arasındaki farklılıklar ve eksiklikler giderilmeye çalışılmaktadır.

H - Kamu İç Denetim Standartları

Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı Kanunun 67'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İDKK tarafından belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma

¹⁹⁹ <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5CHazirlik%5CIcDenetimHaz%C4%B1r%C4%B1k%5CLar%C4%B1Hakk%C4%B1ndaBilgi.htm> (10.03.07).

²⁰⁰ H. A. KAYA, a.g.s., s.10.

²⁰¹ T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, Eşleştirme Mekanizması, <http://www.dtm.gov.tr/ab/ABgenisleme/twinning.htm> / (06.05.06).

Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca da, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur²⁰².

Kamu İç Denetim Standartlarının (Standartlar) belirlenmesinde, Uluslararası IIA'nın "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır²⁰³. İç denetçilerin nitelikleri ve iç denetim uygulanması sırasında uyulması gereken kurallar bu standartlar tarafından belirlenir. Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlar²⁰⁴. Standartlarda belirlenmemiş durumlar için IIA'nın belirlemiş olduğu "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" dikkate alınır ve uygulanır.

Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşur. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir²⁰⁵.

1 - Nitelik Standartları

Bu başlık altında iç denetim birimi ve iç denetçilerde olması gereken özellikleri belirten nitelik standartları ele alınacaktır.

a - Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetinin amacı ve iç denetçilerin yetki ve sorumlulukları, bu Standartlara uygun olarak her kamu idaresinde üst yöneticinin onayı ile oluşturulacak bir yönerge ile belirlenmelidir.

²⁰² http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (15.04.09).

²⁰³ <http://www.pwc.com/tr/tr/challenges/spa/kamu-ic-kontrol.jhtml> (13.06.09).

²⁰⁴ ALPTÜRK, a.g.e., s.182.

²⁰⁵ <http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

Hazırlanan yönerge iç denetim birimi yöneticisi tarafından belli dönemlerde incelenmeli, düzeltmelerin, değiştirmelerin ve eklemelerin olup olmadığı değerlendirilmelidir. Sonuçta da üst yönetici bilgilendirilmeli ve önerilerde bulunulmalıdır.

Danışmanlık hizmetlerinin ve güvence sağlama hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönergesinde belirtilmelidir.

b - Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyeti bağımsız ve tarafsız olmalıdır.

İdare İçi Bağımsızlık: İç denetim birimi doğrudan üst yöneticiye bağlı olmalıdır. İç denetim faaliyeti, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır²⁰⁶.

Bireysel Tarafsızlık: İç denetçiler, tarafsız olmalıdır.

İç denetçilerin, denetim faaliyeti sırasında bağımsızlık ve tarafsızlıklarını bozacak bir durumla karşılaşmaları halinde bu durum ilgili taraflara açıklanmalı ve iç denetim birimi yöneticisine de yazılı olarak bildirmelidirler.

İç denetçilerin aynı alanda uzun süreli yaptığı denetim tarafsızlık ilkesine aykırı olabilir. Bu yüzden denetçiler arasında belli aralıklarla rotasyon yapılmalıdır.

İç denetçilerin daha önce yönetici sıfatıyla çalıştığı faaliyetlerde denetim görevi almaları tarafsızlık ilkesini zedeler. İç denetçiler, bu faaliyetlerle ilgili ancak danışmanlık hizmeti verebilir.

c - Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Denetim görevleri yetkin kişilerce, azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir²⁰⁷.

Yetkinlik: Mesleki yetkinlik; denetim faaliyetinin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip olmayı belirtir. İç denetçiler, görevin tamamını veya bir kısmını

²⁰⁶<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

²⁰⁷http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (15.04.09).

yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, iç denetim birimi yöneticisi idare dışındaki uzmanlardan denetim görevinin hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere tavsiye ve yardım temin etmelidir²⁰⁸. İç denetçiler, faaliyeti sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmek için gereken bilgi teknolojileri ile ilgili temel bilgilere sahip olmalıdır. İç denetçilerin danışmanlık görevini yapabilmesi için gerekli bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmadığı durumlarda, iç denetim birimi yöneticisi görevi reddetmeli veya belirlenen danışmanlık hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak gereken yardımı temin etmelidir²⁰⁹.

Azami Mesleki Özen ve Dikkat: İç denetçiler, denetim görevlerinde gereken azami mesleki özen ve dikkati göstermelidir. Ancak, bu standart iç denetimin hiç hata yapamayacağı anlamına gelmez. Denetim görevlerinde azami mesleki özen ve dikkatin gösterilmesinde iç denetçiler aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır²¹⁰.

- Görevle ilgili amaçlara ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,
- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların karmaşıklık, hacim veya önem derecesi,
- Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli hataların, düzensizliklerin veya aykırılıkların bulunma ihtimali,
- Güvence hizmetinin potansiyel faydalarının maliyeti.

İç denetçinin azami mesleki özen şartı risk yönetimi için gerekli bir standarttır. Ancak, bu denetçinin bütün önemli riskleri teşhis edebileceği anlamına gelmez.

Sürekli Mesleki Gelişim: İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer mesleki yetkinliklerini devamlı geliştirmelidirler. Bu konudaki önlemleri üst yönetici ve iç denetim birimi yöneticisi almalıdır.

d - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Kalite güvence ve geliştirme programı, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin iç denetim birimince ve İDKK'ca, tüm yönleriyle

²⁰⁸<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

²⁰⁹http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (15.04.09).

²¹⁰<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

değerlendirilmesi, standartlara ve meslek ahlak kurallarına uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin programdır²¹¹. Bu program iç denetim birim yöneticisi tarafından hazırlanmalıdır.

Kalite Programı Değerlendirmeleri: İç denetim birimi yöneticisi tarafından, oluşturulan kalite programını değerlendirmek amacıyla bir program hazırlanmalıdır. İç ve dış değerlendirmeler bu programın içeriğinde yer almalıdır.

İç değerlendirmeler²¹²;

- İç denetim performansının devamlı gözden geçirilmesini,
- Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya idare içinde, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsmalıdır.

Dış Değerlendirmeler: Beş yılda bir yapılır. İDKK'ca idare dışından belirlenen vasıflı ve bağımsız bir uzman veya ekip tarafından gerçekleştirilir. Dış değerlendirmeyi yapanlar, değerlendirmeye tâbi olan idareye veya idare personeline karşı tarafsız olmalıdır. Bu tarafsızlık, iki kamu idaresi arasında karşılıklı dış değerlendirme yapılmayarak güçlendirilmelidir.

İç denetimin görev alanı, bağımsızlığı ve tarafsızlığı, nitelik ve nicelik olarak yeterliliği, stratejisi ve programlarını formüle etme yaklaşımının verimliliği ve etkililiği, Standartlara ve İDKK tarafından yapılan düzenlemeler, diğer mevzuat ve birimin kendi denetim rehberlerine uygunluğu, idarenin faaliyetine katma değer sağlaması, performans göstergelerine ulaşılması, iç denetimde gözetimin kalitesi gibi hususlar dış değerlendirmenin kapsamını oluşturmalıdır²¹³.

Bütün yapılanlar sonucunda üst yönetici ve iç denetim birimi yöneticisi birlikte bir eylem planı hazırlamalıdır.

Kalite Programı Hakkında Raporlama: İç denetim birimi yöneticisi, dış değerlendirme sonuçları ile eylem planını İDKK'ya ve varsa yönetim kuruluna göndermelidir.

"Standartlara Uygun Yapılmıştır" İbaresinin Kullanılması: İç denetçiler, iç denetimin "Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını" teyit etmelidir.

²¹¹<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

²¹²http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (15.04.09).

²¹³<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

Aykırlıkların Açıklanması: İç denetiminde saptanan aykırılıklar iç denetim faaliyetlerini etkiler bir hal aldığıında İDKK'ya, üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna bildirilmelidir.

İç denetim faaliyetleri yeni başladığı için 2008 yılı içerisinde kalite güvence değerlendirmeleri yapılmamıştır.

2 - Çalışma Standartları

Bu başlık altında iç denetim faaliyetinin aşamalarını ve sonuçlarının izlenmesini netleştiren çalışma standartları ele alınacaktır.

a - İç Denetimin Yönetimi

İç denetim birimi yöneticisi iç denetim faaliyetini, iç denetim yönergesi ve standartlara uygun şekilde yönetmelidir.

Planlama: İç denetim birimi yöneticisi; yılda en az bir kez yapılan risk değerlendirmesi çerçevesinde plan ve programlar yapmalıdır.

Bildirim ve Onay: İç denetim birimi yöneticisi; önemli ara değişiklikler de dâhil iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak sınırlamalarının etkilerini de belirterek kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna bildirmelidir²¹⁴.

Kaynak Yönetimi: İç denetim birimi yöneticisi, sağlıklı bir iç denetim için iç denetim kaynaklarının yeterli bir şekilde hazırlanmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

Politika ve Süreçler: İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetine yön gösterecek politikaları oluşturmalıdır.

Eşgüdüm: İç denetim birimi yöneticisi; yapılan faaliyetlerin tekrarını önlemek amacıyla diğer iç ve dış denetçilerle, mevcut bilgileri paylaşmalı ve iç denetimin koordineli şekilde sürdürülmesini sağlamalıdır.

Üst Yönetici ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar: İç denetim birimi yöneticisi; iç denetim faaliyetinin hedefi, iç denetçilerin görev ve sorumlulukları ve

²¹⁴<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

belirlenen program ve gerçekleşen performans karşılaştırmasını içeren raporu risk değerlendirmesi çerçevesinde üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna belli dönemler halinde sunmalıdır.

b - İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmeli ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır²¹⁵.

Risk Yönetimi: İç denetim faaliyeti; öncelikli ve önemli risk taşıyan alanları tespit etmeli ve risk yönetimi ile kontrol süreçlerinin geliştirmesi için idareye yardımcı olmalıdır.

Kontrol: İç denetim faaliyeti idarenin etkin kontrol sisteminin oluşturulmasına yardımcı olmalıdır.

Yönetim: İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi için gerekli önerilerde bulunmalıdır²¹⁶:

- İdare içinde gerekli iş ahlakı ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirliğin sağlanması,
- Risk ve kontrol bilgilerinin idarenin gerekli birimlerine etkili bir şekilde iletilmesi,
- İç ve dış denetçiler ile üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdümün sağlanması ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletişimin sağlanması.

c - Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, içerik, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımını içeren ayrıntılı bir planlar hazırlamalıdır.

²¹⁵http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (15.04.09).

²¹⁶<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

Görev Amaçları: Her denetim görevi için risk değerlendirmesi çerçevesinde denetim amaçları belirlenmelidir.

Görev Kapsamı: Görevin kapsamı, denetimin amacına ulaşılmasını sağlayacak şekilde ilgili sistemlerin, kayıtların, personellerin ve varlıkların değerlendirilmesini kapsamalıdır.

Görev Kaynaklarının Tahsisi: İç denetçiler kadroyu; görevin niteliği, zaman kısıtlamaları ve elde bulunan kaynaklar dikkate alınarak oluşturmalıdır.

İş Programı: İç denetçiler, işe başlamadan önce ve her yapılan değişikliklerde iç denetim birimi yöneticisi tarafından onaylanması gereken, denetim görevinin amaçlarını, mevcut kaynakları, öngörülen süreyi ve denetimde uygulanacak adımları gösteren iş programları hazırlamalıdır.

d - Görevin Yürütülmesi

İç denetçiler, sağduyulu ve yetkin bir iç denetçiden beklenen dikkat ve özeni göstererek üstlendikleri görevin amaçlarına ulaşması yolunda gerekli olacak bilgileri ortaya çıkarmalı, analiz etmeli ve kaydetmelidir.

Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması: İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için gerekli bilgileri tespit etmeli ve tanımlamalıdır.

Analiz ve Değerlendirme: İç denetçiler, görevleri bittikten sonra vardıkları sonuçları değerlendirmelidir.

Bilgilerin Kaydedilmesi: İç denetçiler, bütün bilgileri kaydetmelidir.

İç denetim birimi yöneticisi, görev kayıtlarının tutulması, saklanması ve idare içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen, idarenin düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun politikalar belirlemelidir²¹⁷.

Görevin Gözetim ve Kontrolü: Görevlerin; etkin bir denetim anlayışı çerçevesinde yerine getirilip getirilmediği kontrol edilmelidir.

²¹⁷http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (15.04.09).

e - Sonuçların Raporlanması

İ denetçiler, görev sonuçlarını raporlamakla yükümlüdür. Bu raporlar gizlilik içinde saklanmalıdır.

Raporlama Kistasları: Raporlar; denetim görevinin hedefini, elde edilen sonuçları, geleceğe yönelik nerileri içermelidir. Raporlar idare dışındaki taraflara bildirilecekse paylaŐım ve kullanım konusundaki sınırlamalarla ayrıca sınırlandırılmalıdır.

Raporlamaların Kalitesi: Raporlamalar; doğru, tarafsız, açık, zlg, yapıcı, tam olarak ve zamanında yapılmalıdır²¹⁸.

Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması: Uyulmayan standartlar, aykırılığın arkasında yatan nedenler ve aykırılığın yerine getirilen göreve etkisi ayrıntısı ile açıklanmalıdır.

Sonuçların Açıklanması: Sonuçları içeren raporlar ilgili taraflara sunulmalıdır.

f - İlerlemenin İzlenmesi

İ denetim birimi yöneticisi, denetlenen birim yöneticileri tarafından raporlara uygun önlemlerin alınıp alınmadığını kontrol eder ve bu konuda st yöneticiyi bilgilendirir. Bu faaliyet kurulacak bir izleme sistemi içinde yürütülür.

g - Yönetimin Artık Riskleri stlenmesi

İç denetim birimi yöneticisi, st yönetimin idare için kabul edilemeyebilecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu st yönetimle müzakere etmelidir²¹⁹.

²¹⁸http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (15.04.09).

²¹⁹<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

II – TÜRKİYE’DE KAMUDA İÇ DENETİM UYGULAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Tezin bu kısmında şimdiye kadar ana hatları ile anlatılan kamuda iç denetim uygulamasında yaşanan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri ele alınacaktır.

A – Türkiye’de Kamuda İç Denetim Uygulamasında Yaşanan Sorunlar

Burada alt başlıklar halinde ülkemizde kamuda iç denetim uygulamasında yaşanan sorunlara yer verilecektir.

1 - İç Kontrol - İç Denetim Tanımları ve Uygulaması Kanunlarda ve İdarelerde Kesin Olarak Birbirinden Ayrılmamıştır

Profesyonel ve etkin bir kurum yönetiminde kurumun iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi birbirinden kesinlikle ayrı olmalıdır. 5018 sayılı Kanunda iç denetim her ne kadar bağımsız bir faaliyet olarak ifade edilse de, iç kontrolün tanımında iç denetim ifadesine yer verilmesi iç denetimin uluslararası uygulamalarına aykırıdır²²⁰. İç kontrol, bir kurum içerisinde en üst yönetim kademesinden en alt kademeye kadar yönetim kademelerinin aldıkları önlemler, kararlar ve yönlendirmelerdir²²¹. Kurumun belirlediği amaçlara ulaşması için yöneticiler, etkin kurumsal yönetim sistemi oluşturulması çerçevesinde risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin oluşturulması, yönetilmesi ve izlenmesinden sorumludur. İç denetim ise, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve güvenilirliğini ve yönetim sistemini tarafsız ve bağımsız bir şekilde inceleyen ve ilgili üst yöneticiye eksiklikler hakkında görüş ve öneri sunan bir hizmettir. İç denetçilerin, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin oluşturulması,

²²⁰Hayrullah KELEŞ, “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar” s.8.
http://icdenetim.blogcu.com/kamuda-etkin-bir-ic-denetim-icin-genel-sartlar-2_16231221.html
(01.04.09).

²²¹19 Temmuz 2004 tarihinde Başbakanlık Müfettişleri Derneği ve Maliye Müfettişleri Derneği’nce ortaklaşa hazırlanmış “5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri Ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun’da Yer Alan Denetime İlişkin Düzenlemelerle İlgili Olarak Cumhurbaşkanına Arz Edilmek Üzere Hazırlanan Rapor”.

yönetilmesi ve sistemin gözlemlenmesine yönelik icrai herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır²²².

2 – Kamuda İç Denetim Uygulaması Kamu İdarelerinde Tam Olarak Anlaşılmamıştır

Yeni bir uygulama olan kamuda iç denetim uygulaması kamu idarelerinde tam olarak anlaşılmamıştır. Daha sonraki başlıklar altında daha ayrıntılı olarak ele alınan uygulamanın henüz yeni olması, kamudaki denetim birimleri arasındaki görev ayrılığının tam olarak belirginleşmemesi, kanunlarda ve uygulamada iç kontrol ve iç denetimin tam olarak birbirinden ayrılmamış olması, bazı kamu kurumlarında hala iç denetim yapılmıyor olması, İDKK'nın yetkilerinin güçlü olmaması gibi nedenlerle iç denetimin önemi ve kapsamı birim personelleri tarafından henüz tam olarak anlaşılmamıştır.

İç denetimi, kurumun şeffaflık ve hesap verebilirliğinin sağlanmasında, kurum faaliyetlerinin geliştirilmesinde ve kurum hedeflerine ulaşılmasında bir araç olarak görmeyen kamu idarecilerinin ve özellikle üst yöneticilerin iç denetimden beklenen faydayı sağlaması son derece güç olacaktır²²³.

3 - Özel Sektörde İç Denetim Sisteminde Olan İç Denetim Komitesi Kamuda Oluşturulmamıştır

Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına ve iç deneticilerin tarafsızlığına çok büyük önem vermiş ve iç denetim faaliyetini adeta bu standart üzerinde yapılandırmıştır²²⁴. Buna bağlı olarak kurum içerisinde oluşturulan iç denetim biriminin bir yönetim kademesine bağlı olması gerekliliğinin üzerinde durmuş, yönetim kademesi olarak ise bir denetim komitesi oluşturulmasını önermiş ve iç denetim birimi başkanının bu komiteye bağlı olmasını savunmuştur.

²²²KELEŞ, a.g.m., s.9.

²²³İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.67. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

²²⁴KELEŞ, a.g.m., s.9.

Kaldı ki standartlar yine iç denetim birimi başkanının konumuna büyük önem vermiştir. Bununla ilgili getirilen önerilerden biri de en azından bakanlıklarda kurulacak iç denetim birimlerinde iç denetim birimi başkanlarının kadrolu olarak görev yapmasının sağlanması ve iç denetim birimi başkanının konumuna uygun bir atama usulü belirlenmesidir. Bu çerçevede standartlarda; iç denetçilerin bağımsızlığının sağlanması, faaliyet yönetmeliğinin onaylanması, risk analizlerinin yapılması, denetim plan ve programının onaylanması, iç denetim birimi başkanının tayini ve azliyle ilgili kararların onaylanması ve iç denetim raporlarının gereklerinin yerine getirilmesi gibi önemli sorumluluklar denetim komitesine verilmiştir²²⁵. 5018 sayılı Kanun ise bütün bu sayılan sorumlulukları üst yöneticiye vermiştir. Özel sektörde iç denetim faaliyeti üst yöneticiye değil de bir denetim komitesine bağlanarak icrai faaliyetlerle mümkün olduğu kadar ilişkilendirilmemeye çalışılmaktadır. Dolayısı ile kamuda iç denetim icrai faaliyetlerin içinde yer almaktadır. Bu bir önceki başlık altında belirtildiği gibi iç denetim uygulamasının bağımsızlık ve tarafsızlığına gölge düşürmektedir. Bu da iç denetim faaliyetine olan güveni azaltmaktadır. Ayrıca 5018 sayılı Kanununun 5436 sayılı Kanunla değişik 63'üncü maddesinin son fıkrasında “Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm iç denetim birimi başkanlığının kurulmasının İDKK'nın inisiyatifinde olduğunu açıkça belirtmektedir. İç denetçi sayısı beş ve üzerinde olan idareler için iç denetim birimi başkanlığı kurulması yönünde İDKK'nın genel bir uygun görüşü olsa da başkanlığın kurulması idare için zorunlu tutulmamıştır. Nitekim Bakanlık Denetim Birimi Başkanlıklarına sadece iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş, başkan, başkan yardımcısı ve idari büro personeli gibi kadroların verilmesi uygun görülmemiştir²²⁶. Ayrıca İDKK iç denetçilerin sicil ve disiplin amirinin kim olacağı hususunda, sadece üst yöneticilerin (müsteşar, rektör vb.) yetkili olduğunu beyan ederek, Kanunda geçen ‘Başkan’ kelimesinin içinin boş kalmaya devam edeceğinin sinyalini vermiştir²²⁷. Oysa başkansız bir iç denetim birimi iyi yönetilmeyen bir iç denetim sistemini

²²⁵KELEŞ, a.g.m., s.9.

²²⁶Şener GÖNÜLAÇAR, “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:135, Mayıs – Haziran 2008, s.13.

²²⁷GÖNÜLAÇAR, a.g.m., s.13.

doğuracaktır. Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi'nde yer alan standartlar da sağlıklı bir iç denetim için iç denetimin yönetimine ayrı bir önem vermektedir.

4 - İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yetkileri İç Denetimin Bağımsızlığını Tam Olarak Sağlayacak Kadar Güçlü Değildir

5018 sayılı Kanuna göre kurumlarda üst yönetici, iç denetçilerin atanması ve görevden alınması, risk değerlendirmesi, denetim plan ve programlarının hazırlanıp onaylanması konularında önemli yetkileri elinde tutmaktadır. Ancak kurumun kendi personel olan üst yöneticinin, yukarıda sayılan uygulamalardaki, iç denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını zedeleyecek herhangi bir sorumsuzluğuna karşılık iç denetçiyi koruyacak bir mekanizma yoktur. Üst yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmemeleri durumunda, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin üst yöneticileri ilgili bakana, mahalli idarelerin üst yöneticileri ise ilgili meclislerine karşı sorumlu olacaklardır²²⁸. İDKK bu konuda sadece iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde söz konusu anlaşmazlığın giderilmesi için yardımcı olacaktır. Bu ise iç denetim faaliyetinin tarafsızlığına ve bağımsızlığına olumsuz etki etmektedir.

İDKK'nın Maliye Bakanlığı'na bağlı olması ele alınması gereken ayrı bir sorundur.

5 - İç Denetim Sistemi İle Mevcut Teftiş Kurulları Arasındaki İlişki ve Görev Paylaşımı Tam Olarak Belirginleştirilmemiştir

Gerek KMYKK gerek KYTK ile getirilmek istenen yeni düzenin madde metinlerinde formüle edilme biçiminin ve arkasında yatan felsefenin yukarıda sözü edilen kavramsal kargaşanın yanında en çok tartışma yaratan yönü, iç denetim sistemi ile mevcut teftiş sistemi ve teftiş kurulları arasındaki ilişkileri iyi

²²⁸KELEŞ, a.g.m., s.10.

tanımlamamış olması ve pratikte mevcut teftiş kurullarının kaldırılması sonucunu doğuracak düzenlemelere yer vermesidir²²⁹.

KYTK'nın 39'uncu maddesinde "hukuka uygunluk" denetimi, bir denetim türü olarak tanımlanmış; ancak "hukuka uygunluk" denetiminin en önemli kurumsal yapıları olan teftiş kurullarının ve bu konunun uzmanları olan müfettişlerin sistem dışı bırakılmasıyla söz konusu tanım anlamsızlaştırılmıştır²³⁰. Müfettişlik kurumuna alternatif olarak tamamen üst yöneticiye bağlı iç denetim sisteminin oluşturulması, ülkemizdeki yolsuzlukla mücadele uygulamasını büyük ölçüde zedeleyecektir. İDKK'nın yukarıda belirtilen yetersizliğinden dolayı bir kurum elemanı olan iç denetçilerin siyasal iktidarların etkisinden uzak kalmaları mümkün görülmektedir. Müfettişlerin yerine ikame edilecek iç denetçilerin; iktidarla birlikte gelip gitmesi öngörülen müsteşar ve genel müdürlüklere bağlanması nedeniyle "siyasi memur" haline getirilmeleri kaçınılmaz olacaktır²³¹.

Karmaşık haldeki suçlarla mücadelede iç denetçilik yetersiz kalacaktır. Çünkü, bir haksız katma değer vergisi iadesi olayında ya da bir gümrük kaçakçılığında hem kara para aklama, hem kaçakçılık, hem vergi kaçakçılığı, hem de memurlar tarafından işlenen rüşvet ve görevi kötüye kullanma suçları bir arada olabilmektedir²³².

Müfettişler kanunlarla kendilerine yetki verilmiş, bağlı buldukları kurum dışındaki usulsüzlük ve yolsuzluklar ile de uğraşmaktadırlar. Örneğin; Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun değişik bakanlık ve kuruluşlardaki üst düzey yöneticiler hakkındaki iddiaları soruşturma, denetim sistemini koordine etme gibi tüm kamu idaresini, hatta dernekleri, vakıfları, sendikaları kapsayan geniş yetkileri vardır²³³. İç denetçilerin bu nitelikleri yoktur. Getirilen iç denetim ve iç denetçilik sistemi ile farklı bakanlık memurlarınca müştereken işlenen suçların yöneticiler ve iç denetçiler tarafından soruşturulması çok zor olacaktır. Birden fazla kamu kurum ve kuruluşu

²²⁹"Kamu Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Konusunda TESEV Görüş ve Önerileri", Temmuz 2004, s.2.

²³⁰19 Temmuz 2004 tarihinde Başbakanlık Müfettişleri Derneği ve Maliye Müfettişleri Derneği'nce ortaklaşa hazırlanmış "5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri Ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'da Yer Alan Denetime İlişkin Düzenlemelerle İlgili Olarak Cumhurbaşkanına Arz Edilmek Üzere Hazırlanan Rapor".

²³¹R. Bülent TARHAN, "Teftiş Kurulları Kamu Reformuna Engel mi?", **TİDE**, Sayı: 11, Aralık 2006, s.58.

²³²<http://www.tesev.org.tr/etkinlik/bo11.doc> s.3, (08.03.07).

²³³Ferhat EMİL, <http://www.bmdr.org.tr/makale1.htm> - 26k (01.06.09)

ilgilendiren soruşturmaların nasıl yapılacağı; dayanağını Anayasanın 129'uncu maddesinden alan 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun hükümlerine göre yürütülecek soruşturmalar –ki bu soruşturmaların tamamı uzman birikimi gerektirmektedir- için kimlerin soruşturmacı olarak görevlendirileceği soruları yanıtızsız bırakılmaktadır²³⁴.

Teftiş kurullarının kaldırılıp yönetimin bir türevi olan teftiş ve soruşturma görevlerinin Sayıştay'a yüklenmesi ise anayasanın 'kuvvetler ayrılığı prensibi' ne de aykırı olacaktır.

Burada teftiş sisteminin de yolsuzluklarda yetersiz kaldığı eleştirisi gelebilir. Elbette teftiş sistemi yolsuzlukla mücadelede yüzde yüz etkili değildir. Ancak bu durum teftiş kurullarının kaldırılması ve yerine şu anki haliyle üst yöneticiye bağlı iç denetim elemanlarının ikame edilmesi sonucunu doğurmamalıdır.

Şu anki haliyle görev ve fonksiyonları tam olarak ayırt edilmemiş teftiş kurulları ve iç denetim birimlerinin oluşturduğu yapı kamu denetim sisteminde atıl bir kapasiteye de sebep olmaktadır. Buna motivasyon bozukluğu ve işe sarf edilemeyen enerjinin açığa çıkmasından kaynaklanan gereksiz çekişme ve çatışmalar eklendiğinde, bu birimlerce üretilen katma değer zamanla artıdan eksiye dönüşeceğini öngörmek ve bunu ifade etmek yanlış olmayacaktır²³⁵.

6 - İç Denetçilerin Kamudaki Statüleri Zayıftır

İç denetim birim başkanlığı konusundaki hükmi eksiklikler, özel sektördeki gibi bir iç denetim komitesi yokluğu ve İDKK'nın yetkilerindeki yetersizlikler iç denetçileri statü yönünden zayıflatmaktadır. Bu eksiklikler yüzünden iç denetim elemanları bugünkü halleriyle Bakanlık Müfettişliği ile taşra denetim elemanlığı (vergi denetmeni, muhasebe denetmeni vb.) arasında bir yerlerdedirler²³⁶.

²³⁴TARHAN, a.g.m., s.59.

²³⁵Cemil Sabri MİDYAT, "Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)", s.8. http://www.stratejikboyut.com/files/kamuda_ic_denetim.pdf (07.06.09)

²³⁶GÖNÜLAÇAR, a.g.m., s.14.

7 – Geçiş Aşamasında 5018 Sayılı Kanun’ un Geçici 5’inci Maddesiyle Atanan Denetçiler Gerekli Sınavlara ve Eğitime Tabi Tutulmamıştır

Geçiş aşamasında, Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Geçici 5’inci maddesi kapsamında, 31.12.2007 tarihine kadar, belirtilen denetim elemanları arasından, sınavsız olarak, 202 kamu kurumuna bugüne kadar 782 iç denetçi atanmıştır²³⁷. Bu kişilere sadece Maliye Bakanlığı tarafından 3 aylık bir eğitim verilmiştir.

Burada sorun, atanan iç denetçilerin yeterli olup olmadığıdır. Türk Mali Yönetiminde ilk önce hukuka uygunluk ve performans denetimi alanında böyle kilit noktaya getirilmek istenen iç denetçilerin, taşıdıkları nitelikler ne olursa olsun yeni uygulanan bir sistemin sınavına mutlaka girmeleri gerekirdi. Sınav uygulaması, atanacak kişiler üzerinden, böyle kilit bir noktayı kolayca elde etmenin rahatlığını atacak, atanacakları konumu onlara anlatacaktır.

Ayrıca daha önce de belirttiğimiz gibi kamuya getirilen iç denetim sistemi hakkında bugün bile kamudaki çeşitli statüdeki denetçiler arasında tereddütler bulunmaktadır. Bu kişilerin tam olarak inanmadıkları kamuda iç denetim sisteminde çalıştırılmaları, standartlar doğrultusunda hızla geliştirilmesi gereken bu sistemin ilerlemesine engel olabilecektir.

8 – İdarelerde Olması Gerektiği Biçimde Bir İç Denetim Sistemi Hala Oluşturulamamıştır

2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu incelendiğinde idarelerde olması gerektiği biçimde bir iç denetim sistemi hala oluşturulamamıştır.

Örneğin; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13’ üncü maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında;

“İç denetim birimi bu Yönetmeliği dikkate alarak, kendi yönergelerini hazırlar. Yönerge ve değişiklikleri, üst yönetici tarafından onaylanır ve bir örneği Kurula gönderilir.” ifadeleri yer almaktadır.

²³⁷GÖNÜLAÇAR, a.g.m., s.18.

2008 Kamu İç Denetim Genel Raporu incelendiğinde ise İDKK'ya gönderilen toplam yönerge sayısı 190 olup, bu sayı iç denetçi atamasını yapılmış 208 kamu idaresinin % 91'ini oluşturmaktadır. Yani iç denetçi ataması yapılmış tüm idareler hazırlanması gereken yönergelerini hazırlamamışlardır.

İkinci olarak; çalışmanın daha önceki kısımlarında da belirtildiği üzere iç denetimin ilk yıllarında daha çok sistem ve süreç denetimi yapılmıştır. Oysa bu iç denetim faaliyetinin sadece bir koludur. Bunun yanında hukuka uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi de yapılması gerekir.

Üçüncü olarak, çalışmada daha önce de belirtildiği gibi sadece 71 tane kamu idaresi iç denetim raporlarını İDKK'ya göndermiştir. Oysa iç denetim faaliyeti yapılan kurum sayısı 208'dir.

İdarelerin iç denetçi başına rapor performansı dikkate alındığında kurumların yarısından fazlasının (% 55'inin) ortalamanın altında rapor ürettikleri, ayrıca idarelerin yaklaşık % 72'sinde ise iç denetçi başına yazılan rapor miktarlarının birden az olduğu görülmektedir²³⁸.

Dördüncü olarak; önemi daha önce de belirtilen kalite güvence değerlendirmelerine ilişkin şimdiye kadar herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

Beşinci olarak; iç denetçilere verilen eğitimler henüz yeterli seviyeye ulaşmamıştır.

Altıncı olarak; kamu iç kontrol standartları kamu idarelerinde tam anlamıyla uygulanmaya başlamamıştır. Bu yüzden kurumlar kendi risklerini kendileri belirleyememektedir. Bu da idarelerin iç kontrol sistemlerinin eksikliğidir. İç denetimin bir kolu olan sistem ve süreç denetimini göz önüne alırsak bu eksikliğin iç denetim faaliyetini de olumsuz olarak etkileyeceği açıktır. Hatta iç denetim faaliyetinin daha başından aksamasına yol açacak bir etkidir. İç kontrolle ilgi

²³⁸İç Denetim Koordinasyon Kurulu "Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008" Haziran 2008,s.63. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

olarak mevcut sorun sadece risk belirleme değildir. İç kontrol sistemlerinin bundan başka eksiklikleri de vardır. Bunlar²³⁹:

- İş ve işlemlere ilişkin idari hiyerarşi içerisinde gerçekleştirilen kontroller ile Strateji Biriminde yapılan ön mali kontrol dışında, idari yapının tümünü kapsayan ve esasları önceden belirlenmiş kontrol sistemlerinin bulunmaması.
- Mevcut kontrollerin birimler ya da süreçler itibarıyla sistematik ve düzenli bir şekilde oluşturulmaması.
- Kontrol önlemlerinden bazılarının yazılı olmaması (teamüle dayalı olması).
- İş ve işlemlere ilişkin süreç analizlerinin yapılmaması ve süreç akım şemalarının oluşturulmaması.
- Personelin görev tanımları ile yetki ve sorumluluk dağılımlarında eksikler ve zayıflıklar olmasıdır.

9 – Atanacak İç Denetçilerin Bilgi Teknolojileri Denetimi Konusunda Tam Bir Yetkinliğe Sahip Değildir.

İç denetçi atama süreçlerine tezin önceki bölümlerinde yer verilmişti. Buna göre esas süreçte yeni atanan gerekli şartları taşıyan iç denetçiler belli bir eğitim ve sınavdan geçerek iç denetçi olarak atanmakta, geçici süreçte ise belli bir kamu kurumunda belli seneler denetim, teftiş..vb görevlerde bulunanlar yukarıda söz edilen sınav ve eğitime tabi olmadan iç denetçi olarak atanmaktadır. Yeni atanan iç denetçilere 2008 yılı iç denetim faaliyet raporu incelendiğinde bilgi teknolojileri denetimi için gerekli bir eğitim verildiği görülmemektedir. Ayrıca geçici süreçte atanan denetim elemanlarının da bilgi teknolojileri denetimi konusunda yeteri kadar yetkinliğe sahip olup olmadıkları bilinmemektedir. Kamuda iç denetimin ülkemizde yeni başladığı düşünüldüğünde atama yapılırken iç denetçilerin daha çok iç denetim

²³⁹İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.49. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

türleri içinde ayrı önemleri olan hukuka uygunluk ve performans denetimi yapabilecek kişilerden seçilmiş olması kaçınılmazdır. Bilgi teknolojileri denetimi bu süreçte arka plana itilmiş olmaktadır.

Kaldı ki; 2008 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu incelendiğinde sadece 5 pilot idare olan İçişleri Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ve Ankara Büyükşehir Belediyesinde iç denetim otomasyon yazılım ve donanımları satın alınmıştır. Bu durum çerçevesinde şu an için bilgi teknolojileri denetimi üzerinde fazlaca durma imkânı bulunmamaktadır.

Nitekim 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu incelendiğinde kurumlarda mali denetim uygulamalarının düşük seviyede kaldığı, performans ve bilgi teknolojileri denetimi yapan kurumun ise bulunmadığı belirlenmiştir²⁴⁰.

Yine iç denetimle ilgili henüz yayınlanmayan üçüncül düzeydeki mevzuatın içinde bilgi teknolojileri denetim rehberi de bulunmaktadır.

10 – İç Denetim Faaliyetinin Uygulanmadığı Kamu İdareleri Mevcuttur

Şu an 27'si genel bütçeli, 65'i özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 114'ü de mahalli idare olmak üzere toplam 208 kamu idaresinde iç denetim faaliyeti yapılmaktadır. Bu rakam tüm kamu idarelerini kapsamamaktadır. Ayrıca iç denetçi ataması yapılan idarelerdeki iç denetim kadrosu hala yetersizdir. Yine iç denetçi kadrosu verilen kurum sayısı 261 olduğu halde bu kurumların 55 tanesine iç denetçi ataması yapılmamıştır. Yine toplamda tahsis edilen iç denetçi kadro sayısı 1369 olduğu halde bunlardan 580 tanesinin ataması hala yapılmamıştır.

²⁴⁰İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.49. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

B – Türkiye’ de Kamuda İç Denetim Uygulamasında Yaşanan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri

Bu kısımda yukarıda sıralanan ülkemizde kamuda iç denetim uygulamasında yaşanan sorunlara yönelik çözüm önerileri aynı sıra ile açıklanacaktır.

1 – İç Denetim ve İç Kontrol Kavramları İlk Önce Kanun Metinlerinde Daha Sonra da Uygulamada Birbirinden Ayrılmalıdır

İç denetim ve iç kontrol kavramı kanun metinlerinde ve buna bağlı olarak kurum uygulamalarında tam olarak birbirinden ayrılırsa hem iç denetim uygulaması amaçlanan şekilde iç kontrolden kavram olarak kendi başına ayrı bir anlam ifade edecek hem de yine amaçlanan şekilde bağımsız bir faaliyet olma özelliğini arttıracaktır. Ayrıca iki ayrı alan (iç kontrol - iç denetim) için ayrılan kaynaklar boşa harcanmayacak, etkin bir kaynak kullanımı sağlanacaktır.

Bu iki uygulamanın birbirinden ayrılması ayrıca iç denetim sistemi ile yeni tanışan kurum personeli açısından da iyi olacaktır. Personel böylece iç denetim öncesi ve sonrası farklılıkları daha iyi gözlemleyecek ve anlayacak, kendi kurumu için iç denetim faaliyetine daha çok sahip çıkacaktır.

2 – Tüm Kamu İdarelerinde İç Denetimin Daha İyi Anlaşılması İçin Etkinlikler Düzenlenmeli, Gerektiğinde Yasal Düzenlemelere Gidilmelidir

İç denetim fiilen kamu idarelerinde gerçekleştirilmektedir. Bu yüzden faaliyeti yerine getiren personelin bu konuda yetkin olması gerektiği kadar tam anlamıyla bir iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için denetlenen birim personelinin de iç denetim faaliyetinin amacı ve işleyişini anlaması gerekir. Bu tam bir işbirliği gerektirir. Bu yüzden İDKK ve iç denetim birimleri koordineli olarak özellikle üst yöneticiler olmak üzere idare personeline iç denetim faaliyetini iyi tanıtmalıdır. Tanıtım kapsamında konferans, seminer ve toplantılar hatta iç denetim ile sıkı bir bağı olan ve idare personelinin sorumluluğunda olan iç kontrol

sistemi ile ilgili eğitimler düzenlenmelidir. Yine belli aralıklarla yayınlanacak broşür ve kitapçıklarla eğitim ve konferanslarda belirlenen hususlar personele tekrar hatırlatılmalı, yeni uygulamalar da bu şekilde personele duyurulmalıdır.

Buna ek olarak iç denetimin kamu idaresine daha iyi benimsetilmesi için teşkilat şemasına iç denetim birimi de eklenmelidir. Bundan sonra ise iç denetim birimi ve kurumlardaki diğer denetim birimleri arasındaki farklar açıkça ortaya konmalıdır. Tabii bunun için ilk önce bir yasal düzenlemeye ihtiyaç duyulmalıdır.

Bu konuda hala iç denetim faaliyeti uygulanmayan kamu kurumları bulunması da bir dezavantajdır. Bu yüzden en kısa zamanda birliğin ve açıklığın sağlanması için iç denetim faaliyeti tüm kamu kurumlarında uygulanmalıdır.

Yine iç denetim faaliyetinin önemi ve gücünün çalışanlara tam olarak benimsetilmesi için İDKK' nın yetkileri güçlendirilmelidir.

3 – Kamuda İç Denetim Sistemi İçerisinde Bir İç Denetim Komitesi Oluşturulmalıdır

5018 sayılı Kanun ile üst yöneticiye verilen bütün sorumluluklar özel sektör uygulamasındaki gibi oluşturulacak bir iç denetim komitesine verilmelidir. Bu sağlanırsa iç denetim iç kontrolden yani icraattan ayrılacaktır. Bu da iç denetimin bağımsızlığını güçlendirecektir.

Bu konuda eğer komite kurulması yoluna gidilmezse en azından 5436 sayılı Kanunda adı geçen iç denetim birimi başkanlıkları kurulmalıdır. Bu hala zorunlu hale getirilmemiş İDKK'nın ve kamu kurumunun inisiyatifine bırakılmıştır. Kanuna göre her ne kadar iç denetim birimi başkanı üst yöneticiye bağlı olarak yapılandırılrsa da başı olan bir iç denetim birimi her zaman daha iyi yönetilecek, kendini bağlı olduğu kuruma, İDKK'ya, üçüncü kişilere ve kamuoyuna daha iyi ifade edecektir.

4 – İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yetkileri Genişletilmelidir

Mali denetim dışında idari, sistem, performans ve IT denetimleri yapan, yani yönetsel denetim yapan iç denetimin uyumlaştırılmasından sorumlu birimin bakanlıklar üstü bir statüye kavuşturulması, mesleğin geleceği, etkililiği ve tarafsızlığı açısından büyük önem arz etmektedir²⁴¹. Kamudaki iç denetim birimleri üzerinde düzenleme, denetim, danışmanlık işlevi hizmeti yapan, gerektiğinde yaptırım uygulama yetkilerini kullanan İDKK tam anlamıyla bağımsız ve özerk bir kurul olmalıdır.

Bu konuda İDKK'nın merkezi uyumlaştırma faaliyetleri kapsamındaki görevleri genişletilip, yetkileri arttırılabilir. Tabii bunun için ilk önce İDKK içinde merkezi uyumlaştırma birimi kurulmalıdır.

Ayrıca İDKK Maliye Bakanlığı'na bağlı olmamalıdır. Çünkü iç denetim faaliyeti sadece mali denetim ve hukuka uygunluk denetimi yapmamaktadır. Denetim alanı çalışmada daha önce birçok defa belirtildiği üzere daha kapsamlıdır.

5 – İç Denetim Faaliyeti İle Teftiş Kurulları Arasındaki İlişki ve Görev Ayrılığına Yasal Düzenlemelerle Açıklık Getirmelidir

Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri bu konuda mali suçlar ile yolsuzluklarla mücadele kapsamında AB ülkelerinde olduğu gibi (OLAF benzeri) bağımsız bir kurul (Başbakanlık bünyesinde) oluşturulması ve buraya teftiş ve soruşturma deneyimi bulunan mevcut kadrolardan atama yapılması ve bunların Ceza Muhakemesi Kanunu (CMUK) göre hazırlık soruşturması yapabilmesi ve hâkim güvencesine sahip olması sağlamasını önermiştir²⁴².

İç denetim ve teftiş görevleri birbirlerinin alternatifi değil birbirlerinin tamamlayıcısı olacak şekilde tasarlandığı zaman yolsuzluğu önleyici olabilirler. Ancak sadece iç denetim sistemi; gerçekleşmiş, özellikle karmaşık nitelikteki yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında tek başına yeterli olamaz.

²⁴¹GÖNÜLAÇAR, a.g.m., s.14.

²⁴²MALİYE BAKANLIĞI KONTROLÖRLERİ DERNEKLERİ, "Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması" Ekim – 2003, s.7.

Bu nedenle teftiş kurullarının tasfiye edilmesi yerine iç denetim sistemi ile birlikte varlıklarını sürdürmeleri yerinde olacaktır. Gerekli yasal düzenlemelerle görev ayrılıkları ve iş birliği alanları ortaya çıkarılmalıdır. Teftiş kurullarının yolsuzluklarla mücadele konusunda yetersizlikleri ise yukarıda belirtilen şekilde OLAF benzeri bağımsız bir kurul oluşturularak giderilebilir.

Eşleştirme (TWINING) projesi ile iç denetim konusunda Fransa'nın örnek alındığını daha önceden belirtmiştik. Fransa'da daha önce de belirtildiği gibi En uzun teftiş geçmişine sahip ülkelerden Fransa'da Maliye Teftiş Kurulu kaldırılmak yerine, mesaisi giderek artan oranda uluslararası problemlerin çözümü ve kamu yönetimindeki iyi ülke uygulamalarını araştırarak hükümete öneriler getirilmesi gibi farklı alanlara kaydırılmaktadır²⁴³.

6 – İç Denetçilerin Kamudaki Statüleri Kuvvetlendirilmelidir

Kurumlardaki diğer denetim birimleri ile aralarındaki görev ayrılığı ve işbirliği alanlarının yasal düzenlemelerle belirginleştirilmesi iç denetçilerin statüleri yönünden de önemlidir. Böylelikle kamuda iç denetim faaliyeti deyim yerinde ise “sıkıştırılmış pozisyonundan” kurtulacak kendi başına bir anlam ifade edecektir.

Yukarıda belirtilen İDKK'nın yetkilerinin genişletilmesi halinde ise iç denetçilerin bağımsızlığı tam olarak sağlanacaktır.

7 – Geçiş Aşamasında Sınavsız Atanan Denetçiler Gerekli Sınav ve Eğitimlere Tabi Tutulmalıdır

Geçiş aşamasında 5018 sayılı Kanun'un geçici 5'inci maddesiyle atanan denetçiler gerekli sınavlara ve eğitime tabi tutulmalıdır.

2008 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu incelendiğinde müfettiş, kontrolör, YDK denetçisi, denetmen ve hesap işleri murakıplarının geçiş aşamasında iç denetçi olarak atandıkları görülmektedir. Daha önce görev yaptıkları pozisyonlara atanan bu kişilerin elbette mesleki yetkinlikleri konusunda söyleyecek bir söz yoktur. Ancak tüm çalışma boyunca bahsedildiği üzere iç denetim farklı bir alandır. İç denetim

²⁴³ <http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=190> (21.06.09).

ülkemizde kamuda yeni uygulanmakta ve uygulamada uluslararası standartlar izlenmektedir. Bu yüzden geçici süreçte atanan bu kişilerin sınav ve eğitim politikaları tekrar gözden geçirilmelidir. Sistem denetimi, mali denetim, hukuka uygunluk denetimi, bilgi teknolojileri denetimi, performans denetimi gibi birçoğu 5018 sayılı Kanun ile kapsamı genişletilen denetim türlerinin uygulayıcıları muhakkak bu konularda üstün donanıma sahip olmalıdır.

Bunu en iyi sağlayacak ve garanti edecek iki faktör ise sınav ve eğitimidir. 2008–2010 Dönemi Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi ile şu an yetersiz olan eğitimler uluslararası standartlara taşınmaya hedeflenmiş halde iken bu imkândan geçici süreçte atanan iç denetçilerde mutlaka yararlandırılmalıdır.

Bu durum iç denetim sistemi içinde birliği, barışı ve düzenliliği getirecektir.

8 – Kamu İdarelerinde Uluslararası Örneklere Benzer Eksiksiz Bir İç Denetim Sistemi Kurulmalıdır

İç denetimin idare faaliyetlerine yönelik bağımsız bir güvence verebilmesi ve bu güvencenin gerek kurum içinde gerekse kurum dışında bir anlam ifade edebilmesi, iç denetim faaliyetinin standartlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmesine ve iç denetçilerin kurum faaliyetleri ile iç denetim standartları ve uygulamaları konusunda yeterli bilgiye sahip olmalarına bağlıdır²⁴⁴.

Türk kamu mali yapısının denetim zincirinde önemli bir halka olan iç denetim sistemleri birimlerde iç denetimden beklenenleri tam olarak sağlayacak şekilde, kaliteli bir yapıda oluşturulmalıdır. Uluslararası standartların artık bir zorunluluk haline getirdiği kalite gözden geçirme faaliyetleri iç denetim birimlerinde gerçekleştirilmelidir²⁴⁵. Bunun için gerekirse profesyonel destek de alınmalıdır. Tüm personeliyle kurum ve İDKK bu konuda motive olmalıdır. Ayrıca iç denetim konusunda iyi bir sisteme sahip olan ülkelerden bu konuda yardım alınmalıdır.

²⁴⁴İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008,s.66. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

²⁴⁵Ali Kamil UZUN, CPA, CFE, “İç Denetim İle İlgili Düzenleme Ve Uygulama Sürecinde Başarı İçin Yol Haritası “ (Harita) <http://www.denetimnet.com/Pages/IcDenetimile%C4%B0lgiliDuzenlemeveUygulamaSurecindeBasariicinYolHaritasi.aspx>, s.2. (01.05.09)

Bu yolda iyi bir başlangıç için iç denetim faaliyetinin ilk kez uygulandığı kurumlarda ilk yıl tüm idare yerine mevcut kaynaklarla bir veya birkaç alanda pilot çalışma yapılması yoluna gidilebilir. Böylece ilk yıl edinilecek tecrübe ile eldeki kaynaklarla ne kadar sağlıklı bir sistem kurulacağını ve iyi bir iç denetim sistemi için ne kadar kaynağa ihtiyaç duyulacağı belirlenebilir. Ancak bu uygulama uzun sürmemeli bir an önce tüm birimlerde iç denetim faaliyetinin tüm türleri uygulanmalıdır.

Bu yolda atılan adımlardan biri İDKK'nın Kurumsal Kapasite Geliştirme Fonundan yararlanılmasına yönelik Dünya Bankasına proje başvurusunda bulunmasıdır. Proje 16 Mart 2009 tarihinde kabul edilmiş ve uygulanmaya başlanmıştır.

Bu yolda ayrıca kamu iç denetçilerine yönelik eğitimler uluslararası standartlara paralel hale getirilmelidir. Böylece iç denetim faaliyeti içinde yer alan ancak uygulanamayan iç denetim türleri de kurumlarda uygulanmaya başlanacaktır.

İç denetçilerin ve iç denetim birimlerinin hazırlamaları gereken yönerge ve raporların tam olarak ve nitelikli hazırlanması İDKK'ca sağlanmalıdır.

İç denetçiler risk yönetimi konusunda iç kontrol sistemi içinde içerisinde aktif olarak rol almamalıdır. Bu sistemin gerektiği gibi işleyip işlemediğini denetlemeli ve gereken önlemlerin alınması konusunda yönetime yardımcı olmalıdır. İç denetçilerin iç kontrol sisteminin işleyişinde bulunma olasılığını yok etmek için birim personeline kontrol sürecinde risk belirleme konusunda eğitim verilmelidir. Ayrıca²⁴⁶;

➤ Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için mevcut kontroller üzerinden risk tanımlaması yapılması yerine, öncelikle risklerin belirlenmesi ve bu riskler dikkate alınarak kontrol faaliyetlerinin oluşturulması veya mevcut kontrollerin revize edilmesi,

➤ İç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesi için, idarelerde otomasyon sistemlerinin en kısa sürede kurulması ve mevcut otomasyon sistemlerinin etkinliğinin ve güvenliğinin sağlanması,

²⁴⁶İç Denetim Koordinasyon Kurulu "Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008" Haziran 2008,s.63-64. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

- Her birimde iş akış süreçlerinin çıkarılması, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amacıyla bir eylem planının hazırlanması,
- Çalışanların risk ve kontrol kavramlarını algılamalarına yönelik eğitimler ve çalıştaylar düzenlenmesi gerekmektedir.

9 – İç Denetimde Uluslararası Standartları Tam Olarak Sağlama Yolunda Bilgi Teknolojileri Denetimine Önem Verilmelidir

Muhasır medeniyetler seviyesine ulaşma ideali ülke olarak bağımsızlığımızı ilan ettiğimiz ilk günlerden bu yana sıklıkla dile getirilmekte ve bu yolda az ya da çok çaba sarf edilmektedir. Bu anlamda bilgi teknolojileri konusunda gelişmiş ülkeler uygulamalarına bakıldığında ülkemizin hala geride kaldığı söylenebilir. Tabii bu konuda atılan adımlar ve yapılan çalışmalar da göz ardı edilemez. Kamuda iç denetim uygulamasının çalışma boyunca anlatılan önemi ve bilgi teknolojilerinin her alanda oynadığı kilit rol düşünüldüğünde bilgi teknolojileri denetimi içinde yeteri kadar çalışma yapılması gerektiği aşikârdır.

Bu nedenle ilk önce idarelerin iç denetim faaliyeti ile ilgili bilgi işlem sistemleri bir an önce kurulmalı ve gerekli BT denetçisinin kamu idarelerine kazandırılması için gerekli çalışmalar başlatılmalıdır. Bu konu ayrı bir uzmanlık gerektirdiğinden bu kişilerin sınavları ve eğitimi için ayrı bir politika belirlenmelidir.

10 – İç Denetim Faaliyeti Bütün Kamu Kurumlarında Yapılmalıdır

İç denetim sisteminin henüz kurulmadığı idarelerde en kısa zamanda idari yapıya uygun bir iç denetim sistemi kurulmalıdır. Bu; söz konusu idarenin faaliyetlerinin, işlemler sürdüğü sırada hukuka uygunluğunun sağlanması, performansının geliştirilmesi için son derece önem arz etmektedir. Ayrıca kamuda iç denetim uygulamasında yeknesaklığın sağlanması açısından da bu gereklidir. İç denetim sisteminin kurulduğu ve işlediği idarelerin iç denetim sistemi sayesinde risklerinin azaltılıp işlemlerinin sağlanması sırasında iç denetim sistemi

kurulmayan idarelerin diğer idareleri olumsuz yönde etkilemesine ve harcanan çabaların boşa gitmesine meydan verilmemelidir.

SONUÇ

Dünya çapında uygulanan ekonomik sistem ile ülkeler ekonomik, siyasal, sosyal, kültürel alanlarda birbirinden etkilenir hale gelmişlerdir. Ülkemiz içinde bu durum geçerlidir.

Ülkemiz özellikle Avrupa Birliği ile müzakere sürecinde yapılması gerekli hukuki, mali, ekonomik, siyasi, kültürel reformlar çerçevesinde bu etkileşimden en fazla pay alan ülkeler arasında yer almaktadır.

Bu çerçevede Türk kamu mali yapısında da birçok değişiklik meydana gelmiş ve gelmektedir. Çalışmamız kapsamında ayrıntısı ile incelenen iç denetim uygulaması bunlardan sadece biridir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu kanunda değişiklik yapan 5436 sayılı Kanun ile Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine geçilmiştir. Buna paralel olarak artık kamu idari ve mali yapısında da sadece uygunluk denetimi ve mali denetim yapılmayacak, uygunluk ve mali denetimin yanında sistem ve süreç denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi de yapılacaktır. Bu denetimleri kapsayan sistem de iç denetim sistemidir.

5018 sayılı Kanun 01.01.2006 tarihinden itibaren tüm hükümleri ile uygulanmaya başlanmıştır. İç denetim faaliyeti böylelikle kamu idari yapımızda yerini almıştır.

İç denetim; iç kontrol sisteminin etkinliği ve güvenilirliğini sağlayan, elde bulunan kaynaklarla önceden belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını saptayan, yapılan faaliyetlerin mevzuata uygun olup olmadığını belirleyen bu doğrultuda öneriler sunan danışma ve güvence verme faaliyetidir.

Ülkemizde kamuda iç denetim faaliyeti IIA'nın Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları çerçevesinde İDKK'ca oluşturulan kamu iç denetim standartları çerçevesinde uygulanmaktadır. İç denetçiler İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9'uncu maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca da bu standartlara uymaları mecburiyetindedirler.

Uygulamaya bakıldığında iç denetime yönelik birincil ve ikincil düzey mevzuatın tamamlandığı görülmektedir. Atanan iç denetçiler eğitimlerini

tamamlayarak sertifikalarını almışlardır. Fransa Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı ile birlikte yürütülen eşleştirme projesi de tamamlanmıştır.

Bunun yanında sistem birçok eksikliğiyle işlemeye devam etmektedir. Şimdiye kadar ülkemizde 208 kamu idaresinde iç denetim faaliyeti gerçekleştirilmiştir. Bu rakam tüm kamu idarelerini kapsamamaktadır. İç kontrol ve iç denetim faaliyeti kanun metinlerinde ve uygulamada tam olarak birbirinden ayrılmamıştır. Kamu idarelerinde özel sektördeki gibi bir iç denetim komitesinin bulunmaması ve İDKK'nın yetkilerinin yeteri kadar güçlü olmaması iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına gölge düşürmektedir. Bu durum ayrıca iç denetçilerin statüsünü de olumsuz yönde etkilemektedir. İç denetim sistemi ile mevcut teftiş kurulları arasındaki ilişki ve görev paylaşımı konusunda gerekli yasal düzenlemenin yapılmaması bu kurullar arasında görev çatışmasını, zaman ve kaynak israfını doğurmaktadır. İç denetçilerin aldığı eğitimler uluslararası standartlara ulaşmamıştır. Bazı kamu idareleri İDKK'ya göndermek durumunda oldukları yönerge ve raporları hala göndermemiştir. İç denetim faaliyetinde şimdiye kadar ağırlıklı olarak sistem ve süreç denetimi yapılmıştır. Oysa bu yetersizdir. Çünkü iç denetim faaliyeti sistem denetimi, mali denetimi uygunluk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetiminden oluşmaktadır. İç denetçilerin bilgi teknolojileri konusunda yetkin olmayışı sistemin ayrı bir sorunudur. Yine iç denetim sisteminde kalite ve güvence değerlendirmelerine yer verilmemiştir. Bu durum ülkemizde kamuda uygulanan iç denetim sisteminin hala uluslararası standartlara ulaşmadığını göstermektedir.

Bu yüzden iç denetim bir an önce bütün kamu kurumlarını kapsar hale getirilerek yeknesaklık sağlanmalıdır. İç denetim ve iç kontrol kavramları ve uygulaması ilk önce kanun metinlerinde ve daha sonra uygulamada birbirinden ayrılmalıdır. Bu durum iç denetçilerin statü ve görevlerinin daha iyi belirginleşmesini sağlayacak, kurum personelinin iç denetimi anlamasını ve sistemde kendi yerinin farkında olmasını da beraberinde getirecektir. Kamu kurumlarındaki iç denetim sisteminde iç denetim komiteleri kurularak iç denetim icraattan ayrılmalıdır. İDKK'nın yetkileri genişletilmelidir. Teftiş kurulları ve iç denetçiler arasındaki görev paylaşımı bir an önce yasal çerçevede düzenlenmelidir. İç denetçilerin

eğitimleri İDKK'ca uluslararası standartlara uygun hale getirilmelidir. Böylelikle bilgi teknolojileri denetimi için de sağlam bir alt yapının oluşturulması sağlanacaktır.

5018 sayılı Kanun ile gelen iç denetim uygulaması riskler önceden belirlenip bu çerçevede faaliyetler devam ederken denetim yapılması imkânını getirmiştir. Bu durum birime güvence sağlayacaktır. Yine iç denetim, önceden belirlenmiş hedefler çerçevesinde mevcut kaynaklarla amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını sorgulayacaktır. Bu da kurumun performansının belirlenmesini sağlayacaktır. Daha sonraki faaliyetlere ilişkin önlemler bu doğrultuda alınacaktır. Yine hukuka uygunluk denetimi ile yapılan işlemlerin mevzuata aykırı olup olmadığını denetleyecektir. Bütün bunlar dikkate alındığında iç denetim uygulamasının kamuya çok fazla yararı olacaktır. Ancak uygulama yeni başladığı için iç denetim faaliyetinin yukarıda sayılan eksikliklerle devam etmektedir. Bunlar ve bundan sonra ortaya çıkacak eksiklikler ve hatalar en kısa zamanda giderilirse iç denetim uygulaması Türkiye Kamu İdari Yapısını daha planlı ve sağlam hale getirecektir.

KAYNAKÇA

AKÇIL, Mustafa. “İç Denetim”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 52 <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/52/4.html> (21.04.09).

AKGÜN, Ali İhsan. “İşletmelerde İç Denetim Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 212, Nisan 1999.

AKŞAM, Akif. “İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları”, T.C. BAŞBAKANLIK Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi, Ankara, 2005.

AKSOY, Mehmet. **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:26, Ankara, 2008.

AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

ALPTÜRK, Ercan. **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2008.

ARCAGÖK, M. Sait. Bahadır YÖRÜK, “Yönetim Kontrolü İç Kontrol”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 143, Ocak:2003.

ARPACI, Altar Ömer. “Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması” http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi.htm (25.06.09).

ASLAN, Sinan. “Aracı Kurumlarda Etkin Bir İç Denetim Sisteminin Oluşturulması ve İşleyişi-I,” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:137, Mayıs 2004.

BAŞPINAR, Ahmet. “Kamuda İç Denetim”, **İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi** <http://www.bumko.gov.tr/kontrol/dosyagoster.aspx?DIL=1> (11.07.09).

BAŞPINAR, Ahmet. “Kamuda İç Denetim”, PPT, Nisan 2009, Ankara. <http://www.bumko.gov.tr/> (03.05.09).

BAŞPINAR, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 148, Ocak-Nisan 2005.

BEKÂR, İlkben Hakan. “Kamu Mali Yönetiminde Sorumlular ve Sorumlulukları” **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak-Mart 2009.

CANDAN, Ekrem. “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 295, Mart 2006.

ÇOLAK, H. Bayram. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getiriyor?”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 121, Mart 2006.

DİCLE, Berk. “Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 187, Mart 1997.

DPT, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu” Ankara, 2000.

DÜZGÜN, Ayşe Hanım / ADIGÜZEL, Bayram. “İç Denetim Sunumu”, **Buca Belediyesi**, 2008, İzmir, http://www.buca.bel.tr/IMG/IC_DENETIM_SUNUM.ppt (12.07.09).

EDİTÖRÜN SEÇİMİ, “Denetim Standartları”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ekim-Aralık 2004.

EGELİ, Haluk./ ÖZEN, Ahmet. “Türk Bütçe Sürecinin Mali Saydamlık ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2005, Sayı 197.

EKER, Aytaç. / GÜRDAL, Temel. / ŞANYER Cahit. **Analitik Bütçe Sistemi ve Yerel Yönetimlerde Uygulanması**, Deniz Yıldızı Matbaacılık, Sakarya, 2006.

EMİL, Ferhat. <http://www.bmdr.org.tr/makale1.htm> - 26k (01.06.09).

ERÇOKLU, Y. Ziya. “Denetimin Öneminin Her gün Biraz Daha Artması Durumunda İç Denetimin Gelişimi ve Fonksiyonu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 397, Ağustos 2003.

ERÜZ, Ertan. “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans esaslı Bütçeleme” s.61. <http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/Default.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFEB63B1F6541B1AB6> (29.05.09).

EVERARD, Patrick. **Denetim Terimleri** (Cev. Sacit YÖRÜKER), Sayıştay Yayınları, Ankara, 1999.

GÖNÜLAÇAR, Şener. “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:135, Mayıs – Haziran 2008.

GÖSTERİCİ, Hüseyin “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 295, Mart 2006.

GÜREDİN, Ersin. “Denetim İlkeleri”, **İ.U. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 7.

HASTÜRK, Mesut. “Stratejik Planlama Ve Performans Esaslı Bütçeleme” s.14. <http://www.erkankaraarslan.org/includes/UserFiles/users/admin/File/4%20Nolu%20Makale.pdf> (04.03.09).

İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ, “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi” <http://icdenetim.pau.edu.tr/Dosyalar/kirmizikitap.pdf> (01.02.09).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008” Haziran 2008.

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2008%20YILI%20KAMU%20%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20GENEL%20RAPORU.pdf> (01.08.09)

“İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” R.G. Tarihi 31/12.05, R.G. Sayısı 26040 (3. Mükerrer).

KALENDER, İsmail. “Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri”, <http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/ikalender.pdf> (06.05.09).

KALKINOĞLU, Mehmet. “İç Kontrol Sistemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 265, Eylül 2003.

“Kamu Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Konusunda TESEV Görüş ve Önerileri”, Temmuz 2004.

KAYA, H. Abdullah. “Eşleştirme Projesine Genel Bir Bakış (Bölüm II)” PPT <http://www.bumko.gov.tr/DENETIM/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFBEC33B5F26CD2CF1> (02.06.09)

KAYA, Burçin. “Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

KAYA, Safiye. “Dünya Bankası Kredilerinin Denetimi”, **Sayıştay Yayınları**, Ankara, 2002.

KAYACAN, Murad. / YAZGAN, Erhan. “Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Uluslararası Sermaye Hareketlerini Etkileyen Unsurlar: Kurumsal Yönetim ve İç Denetim” http://www.tkyd.org/files/downloads/kurumsal_yonetim_ve_ic_%20denetim_rapor_eylul_2008.pdf (21.03.09).

KELEŞ, Hayrullah. “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar” http://icdenetim.blogcu.com/kamuda-etkin-bir-ic-denetim-icin-genel-sartlar-2_16231221.html (01.04.09).

KOCABEY, İbrahim. “İşletmelerde İç Denetim”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 198, Şubat 1998.

KORKMAZ, Umut. “Kamuda İç Denetim (1)”, **Bütçe Dünyası**, Cilt:2, Sayı:25, Bahar 2007.

KONİNG, Robert de .“Türk Kamu Sektöründe KİMK” PPT, Ankara, 2005.
<http://www.bumko.gov.tr/DENETIM/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFBEC33B5F26CD2CF1> (06.04.09)

KÖSE, Ömer. “Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısının Değerlendirilmesi”, **Mali Klavuz Dergisi**, Sayı: 51, Nisan-Haziran 2003.

KÖSE, H. Ömer.“Yeni Çerçevesi İle Yüksek Denetimin Uluslar arası Standartları”, **Sayıştay Dergisi**, Ankara, Sayı: 71, Ekim-Aralık 2008.
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der71m6.pdf> (01.02.09).

KURNAZ, Hasan. “Türk Kamu Sektörüne Yeni Bir Kavram: İç Denetim”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 302, Ekim 2006.

MALİYE BAKANLIĞI KONTROLÖRLERİ DERNEKLERİ, “Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması” Ekim – 2003.

MEMİŞ, Mehmet Ünsal. “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması” , (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü”, Adana, 2006.

MERİÇ, Metin. **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

MİDYAT, Cemil Sabri. “Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)”, http://www.stratejikboyut.com/files/kamuda_ic_denetim.pdf (07.06.09).

ÖZBEK, Çetin. “İç Denetim Uygulamaları”, TC MALİYE BAKANLIĞI Twinning Projesi-Başlangıç Toplantısı, Dedeman Hoteli, 2005, www.bumko.gov.tr (11.07.09).

ÖZENER, Baran. “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, **Sayıştay Yayınları**, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8, İnceleme, Birinci Basım, Ankara, Ağustos 2000.

SEZAL, Levent. “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü”, Adana, 2006.

TARHAN, R. Bülent. “Teftiş Kurulları Kamu Reformuna Engel mi?”, **TİDE**, Sayı: 11, Aralık 2006.

TÜĞEN, Kamil. **Devlet Bütçesi**, Başsaray Matbaası, İzmir, 2006.

UZUN, Ali Kamil. CPA, CFE, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü Ve Katma Değeri”
<http://www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleleri/> (01.05.09).

UZUN, Ali Kamil. CPA, CFE, “İç Denetim İle İlgili Düzenleme Ve Uygulama Sürecinde Başarı İçin Yol Haritası”
<http://www.denetimnet.com/Pages/IcDenetimile%C4%B0lgiliDuzenlemeveUygulam aSurecindeBasariicinYolHaritasi.aspx> (01.05.09)

YILDIRIM, Özey. “Kamuda İki Yeni Kavram: Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Denetim” **Mali Kılavuz Dergisi**, Ocak-Mart 2009.

YILDIZ, Bilal. / AZILI, Oğuzhan. “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na Göre Yapılması Gereken Uygunluk Denetimi”,
<http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/121> (25.06.09).

YÖRÜKER, Sacit. “Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”, **Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı**, Ankara, 2004.

ZORBAY, Gürhan. “Uluslararası Denetim Standartlarının 3568 Sayılı Kanunda Görünümü”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 9, Eylül 2004.

19 Temmuz 2004 tarihinde Başbakanlık Müfettişleri Derneği ve Maliye Müfettişleri Derneği’nce ortaklaşa hazırlanmış “**5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri Ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun’da Yer Alan Denetime İlişkin Düzenlemelerle İlgili Olarak Cumhurbaşkanına Arz Edilmek Üzere Hazırlanan Rapor**”.

5018_Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu.

<http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5CYayinDokuman%5Cetikmeskural1.htm> (07.03.07).

<http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5CDokumanlar%5Cicdenetim.htm> (07.03.07).

<http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim/Diger/EgitimSlaytlari/akaya2.ppt> (01.03.07).

<http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5CHazirlik%5CicDenetimHaz%C4%B1rl%C4%B1klar%C4%B1Hakk%C4%B1ndaBilgi.htm> (10.03.07).

<http://www.coso.org/> (15.03.09).

http://www.denetimnet.net/Pages/dis_denetim_ile_ilgili_bilgiler.aspx (11.04.09).

<http://icdenetim.ibb.gov.tr/Documents/start.html> (21.04.09).

http://www.idkk.gov.tr/web/guest/idkk_calisma_usul_esas (05.03.09).

<http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home> (05.03.09).

http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (15.04.09).

<http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=4320975270> (05.03.09).

<http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf/> (01.03.07).

<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/23383.html> (26.03.09).

<http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=190> (21.06.09).

<http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=191> (21.06.09).

<http://www.onlinekalite.com/htmdosyalar/pazarlamadenetimi.htm> (25.06.09).

<http://www.pwc.com/tr/tr/challenges/spa/kamu-ic-kontrol.jhtml> (13.06.09).

<http://www.saharating.com/Ic%20Denetim.htm> (16.06.09).

<http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407> (13.07.09).

<http://www.scribd.com/doc/16582653/c-Kontrol-Sunumu1> (28.04.09).

http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

http://sgb.meb.gov.tr/yayinlar/5018_SAYILI_KAMU_MALI_YONETIM_ve_KONTROL_KANUNUNUN_GENEL_DEGERLENDIRILMESI.pdf (04.03.07).

T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, Eşleştirme Mekanizması,
<http://www.dtm.gov.tr/ab/ABgenisleme/twinning.htm> / (06.05.06).

http://www.tesev.org.tr/etkinlik/Ferhat_Emil_sunum.ppt (01.03.07).

<http://www.tesev.org.tr/etkinlik/bol1.doc> s.3 (08.03.07).

<http://www.theia.org/download.cfm?file=42122> (13.06.09)

http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar (03.01.09).

<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkinda> (27.05.09).

http://www.tkyd.org/files/downloads/kurumsal_yonetim_ve_ic_%20denetim_rapor_eylul_2008.pdf (21.03.09).

<http://www.tumgazeteler.com/?a=4338509> (23.03.09).