



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İÇ DENETİMİN YENİ BİR YAKLAŞIM OLARAK KAMU SEKTÖRÜNDE  
UYGULANMASI VE MEVCUT UYGULAMALARIN, VERİMLİLİK VE BAŞARISI:

TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Hazırlayan

Hüseyin SOYLU

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe-Finansman Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

KARAMAN – 2010







T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İÇ DENETİMİN YENİ BİR YAKLAŞIM OLARAK KAMU SEKTÖRÜNDE  
UYGULANMASI VE MEVCUT UYGULAMALARIN, VERİMLİLİK VE BAŞARISI:

TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Hazırlayan

Hüseyin SOYLU

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe-Finansman Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Yrd.Doç.Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

KARAMAN – 2010

**İÇ DENETİMİN YENİ BİR YAKLAŞIM OLARAK KAMU SEKTÖRÜNDE  
UYGULANMASI VE MEVCUT UYGULAMALARIN, VERİMLİLİK VE BAŞARISI:  
TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 16/02/2010

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan: Prof. Dr. Çoşkun ATAYETER


Üye: Yrd. Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Üye: Yrd. Doç. Dr. Hakkı M. AY

Üye :

Üye :

İmzası



Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 01/02/2010 tarih ve 10/02-41 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. H. Bahadır AKIN

Mühür  
İmza



## ÖNSÖZ

Dünyadaki ekonomik krizler ve büyük muhasebe yolsuzlukları, ülkeleri yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye, süreçleri şeffaflandırmaya, risk noktalarını tespit etmeye yarayan sistemler üretmeye itmiştir. Yönetim sorumluluğu, katılımcı, şeffaf, hesap verilebilir, yönetim anlayışına dayalı olarak ülkelerin idari, mali yapılanma sistemlerinde değişim ihtiyacı öne çıkmıştır. Bu süreç gelişimini tamamlayan devletlerde daha hızlı olmuştur. Ülkemizde ise bu değişim üç aşamada gerçekleşmiştir. 1980'lere kadar olan birinci dönem, 1980-1990 yılları arasında ikinci dönem ve 1990 sonrasındaki üçüncü dönemdir. Yönetim ve denetim birbirinden ayrılmaz bir bütünün parçalarıdır. Yönetimin bir unsurunda denetimdir. İyi bir yönetim, iyi bir denetimi beraberinde getirir. Ülkemizde kamunun yeniden yapılanması, 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile dir. Bu kanun ile iç denetim, kamu mali yönetimi sistemimize katılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunda İç Denetim; “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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” demektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, kamu yönetiminde değişimi, bu değişimin nedenleri ile kamu yönetiminize yansımaları anlatılmıştır. İkinci bölümde, konu hakkında daha önce yapılmış olan çalışmalar incelenmiştir. Üçüncü bölümde, denetimin tanımı, denetim çeşitleri ve iç denetimin teorik çerçevesi, tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Dördüncü bölümde, Türkiye'deki denetim birimleri, kamu yönetimi sisteminde yeniden düzenleme çalışmaları ve bu çalışmalarda yer alan denetim sistemine yönelik eleştiriler ve öneriler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetimi sistemine dahil edilen iç denetim sistemi ele alınmıştır. Beşinci bölümde, Türkiye'deki kamu sektöründeki iç denetim uygulaması ve mevcut uygulamalarını verimlilik ve başarısının tespit etmek için anket yöntemiyle alan çalışması yapılmıştır.

Tez çalışmalarım sırasında bana ışık tuttuğu, hiçbir desteğini esirgemediği için danışman hocam Sn. Yrd. Doç. Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU'na, yüksek lisans tez çalışmalarım sırasında anlayışını ve yardımlarından dolayı Sn. Yrd. Doç. Dr. Hakkı Mümin AY'a, Sn. Prof. Dr. Çoşkun ATAYETER'e ve desteklerinden dolayı Sn. Karaman Defterdarı Cuma ARSLANTAŞ'a teşekkür ederim.

## ÖZET

Uzun yıllar önce özel sektör tarafından uygulanmaya başlanan iç denetim sistemleri, 1930'lardan itibaren birçok gelişmiş ülke tarafından kamu sektöründe dış denetim sistemlerinin yanı sıra uygulanmaya konulmuştur. 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün kurulması ile iç denetim sistemi profesyonel bir meslek haline gelmiştir. İç denetim, geçmişî işlem ve kişi odaklı sorgulayan, kısmi zamanlı belge üzerinde denetim yapan geleneksel denetimden farklı olarak, yönetimlerin kontrol ve süreçlerinirisk bazlı olarak değerlendirir. Faaliyetlerin hukuka uygun olup olmadığı, üretilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bağımsız ve objektif olarak güvence veren ve kurumu geliştirmek için önerilerde bulunan çağdaş bir denetim sistemidir iç denetim sistemi. 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'yla, iç denetim kamu mali yönetim sistemine dahil edilmiştir.

İç denetimin tanımı, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Tüm kamu idarelerinde uluslararası standartlarda iç denetim sistemi kurmaya çalışılmaktadır. Ülkemizde iç denetim ile ilgili işlemler, faaliyetler, kurumlar ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Merkezi Uyumlaştırma Birimi, Uluslararası İç Denetim Standartları, Etkinlik, Güvence Verme



## **ABSTRACT**

Internal audit systems, which have been started to applicate for a long time ago, are being put into application by many devoloped countries in the public sector, by the side of external audit systems since 1930's. Internal audit system is a professional profession since the foundation of International Audit Institute in 1941. International audit system controls the activities, either they appropriate to the law or not, it guarantees as independent and objective about the correctness and reliability of producing information, it is a contemporaray controlling system, which gives suggestions in order to develop association. It has been included in internal audit public financial administration at 24.12.2003, by the publication of Offical Newspaper, numbered 25326, law number 5018 which regulated Public Financial Administration and Control Law.

Definition of internal audit to add value to public administration and improve the work economic worth of resources, effectiveness and efficiency is essential to evaluate and manage to be managed by and guidance to make independent, objective assurance and consulting activity is robust. The duty of Central Harmonization about operations, activities, and associations which interested in internal audit, is given to Internal Audit Coordination Council bu Ministry of Finance in our country.

**Key words:** Internal Audit, Central Harmonization Unit, international internal auditing standards, events, provide assurance

## İÇİNDEKİLER

<b>ÖNSÖZ .....</b>	<b>ii</b>
<b>ÖZET .....</b>	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER.....</b>	<b>vi</b>
<b>KISALTMALAR.....</b>	<b>xv</b>
<b>TABLolar DİZİNİ.....</b>	<b>xvi</b>
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
<b>I. BÖLÜM .....</b>	<b>6</b>
<b>KAMU YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE MALİ YÖNDEN GETİRDİĞİ YENİLİKLER.....</b>	<b>6</b>
1.1. Geleneksel Kamu Yönetimi Modeli .....	6
1.1.1. Tanım.....	7
1.1.2. Tarihsel Gelişimi ve Teorik Arka Planı.....	8
1.1.3. Geleneksel Kamu Yönetiminin Özellikleri .....	10
1.1.4. Geleneksel Kamu Yönetiminin Yararları .....	12
1.1.5. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışına Yapılan Eleştiriler.....	12
1.2. Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma ve Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı .....	13
1.2.1. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Ortaya Çıkış Nedenleri.....	15
1.2.1.1. Ekonomik ve Mali Nedenler .....	15
1.2.1.2. Sosyal Nedenler .....	16
1.2.1.3. Siyasal Nedenler .....	16
1.2.2. Yeni Kamu Yönetiminin Temel Prensipleri.....	17
1.2.2.1. Devletin Küçültülmesi ve Minimal Devlet Anlayışı .....	17
1.2.2.2. Piyasa Mekanizmalarının Benimsenmesi .....	18
1.2.2.3. Özel Sektör Yönetim Tekniklerinin Kamu Yönetiminde Uygulanması .....	18

1.2.3. Yeni Kamu Yönetiminin Temel Özellikleri .....	19
1.2.3.1. Kamu Sektöründe Yöneticiye Yönetme Serbestliği Tanınmalıdır .....	19
1.2.3.2. Performans Ölçümü Yapılmalıdır .....	19
1.2.3.3. Sonuçlara Prosedürlerden Daha Çok Önem Verilmelidir .....	19
1.2.3.4. Tek Yapılı Büyük Ölçekli Kurumlar Küçük Bölümlere Bölünmelidir .....	19
1.2.3.5. Kamu Sektöründe Rekabet Artırılmalıdır .....	19
1.2.3.6. Kamu Yönetimi Özel Yönetim Tekniklerini Uygulamalıdır.....	19
1.2.3.7. Kaynak Kullanımında Disiplinli ve Tutumlu Olunmalıdır.....	19
1.2.4. Yeniden Yapılanmanın Odaklandığı Alanlar .....	21
1.2.4.1. Bilgi ve İletişim Teknolojilerinden Yararlanma ve E-Devlet .....	21
1.2.4.2. İnsan Kaynakları Yönetimine Geçiş.....	21
1.2.4.3. İnsan Hakları ve Kamu Yönetiminin Demokratikleşmesi.....	22
1.2.4.4. Yerinden Yönetim (Desantralizasyon) .....	22
1.2.4.5. Kamu Hizmetlerinde Kalite.....	22
1.3. Kamu Mali Yönetimi ve Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması.....	23
1.3.1. Mali Reformları Gerektiren Nedenler .....	24
1.3.1.1. Mevcut Bütçe Uygulaması .....	24
1.3.1.2. Mali Saydamlık .....	25
1.3.1.3. Parlamentonun Bütçe Sürecinde Etkinliği.....	25
1.3.1.4. Denetim Sisteminin Etkinliği .....	26
1.3.1.5. Kamu Mali Yönetiminde Mevcut Kurumsal Yapı .....	27
1.3.2. Mali Reformların Temel Fonksiyonları.....	27
1.3.2.1. Mali Disiplin.....	28
1.3.2.2. Stratejik Öncelik Sıralaması .....	29
1.3.2.3. Teknik Etkinlik.....	30
1.3.3. Mali Reformlarla İlgili Temel Kavramlar .....	30
1.3.3.1. Saydamlık .....	31
1.3.3.2. Mali Sorumluluk.....	33
1.3.3.3. Hesap Verebilirlik .....	33

1.3.4. Türk Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılandırma Çalışmaları .....	35
1.4. Kamu Mali Yönetiminde Yenilenme İhtiyacı ve Kamu Mali Yönetim Sistemlerine Yönelik Dünyadaki Yeni Yaklaşımlar .....	35
1.5. Türk Kamu Mali Yönetiminin 5018 Sayılı Kanunla Yeniden Tasarlanması .....	40
1.5.1. Türkiye’de Ekonomik ve Mali Birimleri Yeniden Yapılandırma Çalışmalarının Tarihsel Gelişimi .....	41
1.5.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun ile Getirilen Yenilikler .....	48
1.5.2.1. Kanunda Bütçe Sistemine İlişkin Düzenlemeler .....	52
1.5.2.2. Kanunda Belirtilen Sorumlular ve Sorumlulukları.....	53
<b>II. BÖLÜM.....</b>	<b>57</b>
<b>KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR.....</b>	<b>57</b>
2.1. Literatür Araştırması .....	57
<b>III. BÖLÜM .....</b>	<b>64</b>
<b>DENETİM VE DENETİM TÜRLERİ, İÇ DENETİM KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ, UYGULAMASI VE TEORİK ÇERÇEVESİ .....</b>	<b>64</b>
3.1. Denetim Kavramı .....	64
3.2. Denetimin Tarihçesi .....	66
3.3. Denetim Türleri .....	67
3.3.1. Amaçlarına Göre Denetim.....	67
3.3.1.1. Mali Tabloların Denetimi .....	67
3.3.1.2. Uygunluk Denetim .....	68
3.3.1.3. Faaliyet Denetimi .....	68
3.3.2. Denetçi ile İşletme Arasındaki Örgütsel İlişki Yönünden Denetim Türleri.....	68
3.3.2.1. İç Denetim .....	68
3.3.2.2. Dış Denetim.....	69
3.3.3. Yapılış Nedenine Göre Denetimler .....	69
3.3.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetim.....	70

3.3.3.2. İsteğe Bağlı Denetim .....	70
3.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri.....	70
3.3.4.1. Devamlı Denetim.....	70
3.3.4.2. Ara Denetim .....	70
3.3.4.3. Son Denetim .....	70
3.4. Denetçi Tanımı ve Türleri .....	71
3.4.1. Bağımsız Denetçiler .....	71
3.4.2. İç Denetçiler .....	71
3.4.3. Kamu Denetçileri.....	72
3.5. İç Denetim .....	72
3.5.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi .....	72
3.5.2. İç Denetim Farklı Ülke Uygulamaları .....	74
3.5.2.1. Kıta Avrupası (Merkeziyetçi-Güney) Modeli .....	74
3.5.2.1.1. Fransa .....	74
3.5.2.1.2. Portekiz.....	75
3.5.2.2. Anglo-Sakson (Adem-i Merkeziyetçi-Kuzey) Modeli .....	75
3.5.2.2.1. İngiltere.....	75
3.5.2.2.2. Hollanda .....	76
3.5.2.3. Karma Model: Almanya .....	77
3.5.2.4. Avrupa Birliği Üyesi Olmayan Ülkelerin Uygulamaları.....	77
3.5.2.4.1. A.B.D.....	77
3.5.2.4.2. Kanada.....	78
3.5.3. İç Denetim Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin Yapısı, Fonksiyonları ve Örnek Ülke Uygulamaları.....	81
3.5.4. İç Denetim Faaliyetlerine Duyulan İhtiyaçların Nedenleri .....	82
3.5.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme.....	82
3.5.4.2. Vekâlet Teorisi .....	83
3.5.4.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım .....	84
3.5.4.4. Tasarruf İhtiyacı .....	84

3.5.4.5. Etkinlik ve Verimlilik İhtiyacı.....	84
3.6. Kamuda İç Denetim.....	85
3.6.1. İç Denetimin Tanımı.....	85
3.6.2. Kamu İç Denetim Standartları.....	86
3.6.2.1. Nitelik Standartları .....	87
3.6.2.2. Çalışma Standartları .....	94
3.6.3. İç Denetim Faaliyetinin Bileşenleri.....	105
3.6.3.1. İç Kontrol Süreçlerini Değerlendirmek .....	105
3.6.3.2. Yönetim Süreçlerini Değerlendirmek.....	106
3.6.3.3. Risk Yönetim Süreçlerini Değerlendirmek .....	107
3.6.4. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı.....	108
3.6.5. İç Denetim Alanı .....	108
3.6.6. İç Denetim Türleri ve Uygulamaları .....	109
3.6.6.1. Uygunluk Denetimi .....	109
3.6.6.2. Mali Denetim.....	109
3.6.6.3. Performans Denetimi.....	110
3.6.6.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi .....	112
3.6.6.5. Sistem Denetimi .....	112
3.6.7. İç Kontrol Sisteminde İç Denetimin Yeri ve Rolü .....	112
3.6.8. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi.....	113
3.6.9. İç Denetimin Teftiş Mekanizmasından Farkı .....	114
<b>IV. BÖLÜM.....</b>	<b>116</b>
<b>TÜRK DENETİM KURUMLARI, İÇ DENETİMİN YENİ BİR YAKLAŞIM OLARAK TÜRKİYE’DE KAMU KESİMİNDE UYGULANMASI, DEĞERLENDİRİLMESİ VE MEVCUT DURUMU .....</b>	<b>116</b>
4.1. Denetim Kurumları.....	116
4.1.1. Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları.....	116
4.1.1.1. Devlet Denetleme Kurulu.....	116

4.1.1.2. Sayıştay.....	117
4.1.1.3. Yüksek Denetleme Kurulu .....	118
4.1.2. Bakanlıklar Denetim Organları .....	119
4.1.3. Başbakanlık Teftiş Kurulu.....	120
4.1.4. Maliye Bakanlığı Denetim Organları .....	121
4.1.5. Bakanlıklar ve Müsteşarlıklar Denetim Organları.....	123
4.1.6. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları .....	124
4.1.6.1. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Teftiş Kurulları .....	125
4.1.7. Bağımsız Denetim Kurumları.....	126
4.1.7.1. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Dış Denetim .....	126
4.1.7.2. 3658 Sayılı Kanun Çerçevesinde Bağımsız Dış Denetim (YMM Mevzuatı) .....	127
4.2. İç Denetim Sistemi Alanındaki Gelişmeler .....	127
4.2.1. 1963 Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP).....	127
4.2.2. 1991 Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu (KAYA) .....	131
4.2.3. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu ve Değerlendirilmesi .....	135
4.3. Türkiye Kamu Kesimi İç Denetim Sisteminin Yasal Çerçevesi .....	140
4.3.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim .....	140
4.3.1.1. İç Denetimin Tanımı.....	141
4.3.1.2. İç Denetçinin Görevleri .....	141
4.3.1.3. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması.....	143
4.3.1.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve Görevleri .....	144
4.3.1.5. Geçiş Döneminde İç Denetçi Atanması.....	146
4.3.2. İkincil Düzey Mevzuat Kapsamında İç Denetim .....	148
4.3.2.1. İDKK Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.....	148
4.3.2.2. İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği .....	148
4.3.2.3. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.....	149
4.3.2.4. İç Denetçiler İçin Ek Ödeme Kararnamesi.....	149

4.3.2.5. 190 Sayılı KHK Kapsamındaki İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname .....	149
4.3.2.6. Mahalli İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname .....	150
4.3.3. Üçüncül Düzey Mevzuat Kapsamında İç Denetim .....	150
4.3.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu .....	154
4.3.5. İç Denetçi Atamaları.....	155
<b>V. BÖLÜM .....</b>	<b>160</b>
<b>İÇ DENETİMİN KAMU SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI VE MEVCUT UYGULAMALARIN, VERİMLİLİK VE BAŞARISININ TESPİTİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI .....</b>	<b>160</b>
5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	160
5.2. Araştırmanın Kapsamı .....	161
5.3. Uygulamanın Örnek Kütle ve Veri Toplama Yöntemi.....	162
5.3.1. Örnek Kütle Seçimi .....	162
5.3.2. Veri Toplama Yöntemi.....	163
5.3.3. Anketlerin Hazırlanması.....	163
5.3.4. Verilen Analiz Yöntemi .....	164
5.4. Bulgular Ve Yorum .....	164
5.4.1. Anketin Veri Çözümleme Yöntemi.....	164
5.4.1.1.Cinsiyet.....	165
5.4.1.2.Yaş .....	166
5.4.1.3.Medeni Durum.....	166
5.4.1.4. Eğitimi Durumu.....	166
5.4.1.5. Kıdem (Toplam Hizmet Süresi) .....	167
5.4.1.6. Gelir Durumu.....	167
5.4.1.7. İşin Önemi .....	168
5.4.1.8. Uzmanlık .....	168
5.4.1.9. Kendi Tercihi.....	169



5.4.1.10. Özerklik .....	169
5.4.1.11. Serbestlik .....	170
5.4.1.12. Fırsat Sahipliği .....	170
5.4.1.13. Kontrollük .....	171
5.4.1.14. Üste Ulaşılabilirlik .....	172
5.4.1.15. Yüksek Lisans İhtiyacı .....	172
5.4.1.16. Yüksek Lisans Programına Katılma İsteği .....	173
5.4.1.17. Çalışma ve Denetim Programına Sahiplik .....	173
5.4.1.18. Risk Haritası Sahiplik .....	174
5.4.1.19. Önerilerin Üst Yönetimce Nasıl Karşılandıkları .....	174
5.4.1.20. Aidiyetlik Duygusu .....	175
5.4.1.21. Kurumda Çalışmaktan Duyulan Mutluluk .....	176
5.4.1.22. Kurumsal Sorunları Kendi Sorunu Kabul Etmek .....	176
5.4.1.23. Kuruma Maddi Bağlılık .....	177
5.4.1.24. Kuruma Manevi Bağlılık .....	177
5.4.1.25. Kuruma Borçluluk Hissi .....	178
5.4.1.26. Atamada Referans .....	178
5.4.1.27. Kadro Yeterliliği .....	179
5.4.1.28. İş Yüğü Kadro Yeterliliği .....	180
5.4.1.29. İ.D.K.K'nun Çalışma Yeterliliği .....	180
5.4.1.30. K.İ.D.D.E.R'in Faaliyetleri .....	181
5.4.1.31. İ.D.K.K'nın Temel Eğitim Programı .....	181
5.4.1.32. İç Denetimin Bağımsızlığı .....	182
5.4.1.33. İç Denetimin Maliye Bakanlığına Bağlılığı .....	183
5.4.1.34. Teftiş Kurullarının Kaldırılması .....	183
5.4.1.35. 1050 Sayılı Kanuna Geri Dönüş İsteği .....	184
5.4.1.36. Muhasebe Müdürleri ile İlişkileri .....	184
5.4.1.37. Strateji Geliştirme Daire Başkanları İle İlişkileri .....	185
5.4.1.38. Disiplin ve Sicil Amirleri .....	186

5.4.1.39. İç Denetim Sertifikasının Derecelendirilmesi .....	186
5.4.1.40. Soruşturma Yapma Yetkisi.....	187
5.4.1.41. İ.D.K.K'nun Üyeleri.....	187
5.4.1.42. K.İ.D.D.E.R'in Temsil Yeteneği.....	188
5.4.1.43. Geçici 5. Maddeye Göre Sınavsız Geçiş .....	189
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>190</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>199</b>

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>BUMKO</b>	: Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
<b>COBİT</b>	: Bilgi ve İlgili Teknoloji için Kontrol Amaçlar
<b>COCO</b>	: Canadian Institute of Chartered Accountants
<b>COSO</b>	: Comimittee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>ECIIA</b>	: İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu
<b>ESA</b>	: European System of İntegrated Economic Accounts
<b>EUROSAI</b>	: Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
<b>FEI</b>	: Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği
<b>GFS</b>	: Government Finance Statistics
<b>IFAC</b>	: Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IMA</b>	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
<b>IMF</b>	: International Monetary Fund
<b>INTOSAI</b>	: Uluslar arası Sayıştaylar Birliği
<b>İDKK</b>	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
<b>KAYA</b>	: Kamu Yönetimi Araştırması
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KMYKK</b>	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>MEHTAP</b>	: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi
<b>MUB</b>	: Merkezi Uyumlaştırma Birimi
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TESEV</b>	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
<b>TEPAV</b>	: Türkiye Ekonomik Politikaları Araştırma Vakfı
<b>TIDE</b>	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>TODAİE</b>	: Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü

## TABLolar DİZİNİ

Tablo - 1 Cinsiyete Göre Frekans Dağılımı.....	165
Tablo - 2 Yaş Aralığına Göre Frekans Dağılımı .....	166
Tablo - 3 Medeni Duruma Göre Frekans Dağılımı .....	166
Tablo - 4 Eğitim Duruma Göre Frekans Dağılımı.....	166
Tablo - 5 Kıdeme (Toplam Hizmet Süresine) Göre Frekans Dağılımı .....	167
Tablo - 6 Gelir Durumuna Göre Frekans Dağılımı .....	167
Tablo - 7 İşin Önemine Göre Frekans Dağılımı .....	168
Tablo - 8 Uzmanlığa Göre Frekans Dağılımı .....	168
Tablo - 9 Kendi Tercihine Göre Frekans Dağılımı.....	169
Tablo - 10 Özerkliğe Göre Frekans Dağılımı.....	169
Tablo - 11 Serbestliğe Göre Frekans Dağılımı.....	170
Tablo - 12 Fırsat Sahipliğine Göre Frekans Dağılımı .....	170
Tablo - 13 Kontrollülüğe Göre Frekans Dağılımı .....	171
Tablo - 14 Üstte Ulaşabilirliğe Göre Frekans Dağılımı .....	172
Tablo - 15 Yüksek Lisans Programına İhtiyaca Göre Frekans Dağılımı .....	172
Tablo - 16 Yüksek Lisans Programına Katılma İstedikğine Göre Frekans Dağılımı.....	173
Tablo - 17 Çalışma ve Denetim Programına Sahipliğe Göre Frekans Dağılımı .....	173
Tablo - 18 Risk Haritası Sahipliğine Göre Frekans Dağılımı .....	174
Tablo - 19 Önerilerin Üst Yönetimce Nasıl Karşılındığına Göre Frekans Dağılımı .....	174
Tablo - 20 Aidiyetlik Duygusuna Göre Frekans Dağılımı .....	175
Tablo - 21 Kurumda Çalışmaktan Duyulan Mutluluğa Göre Frekans Dağılımı .....	176
Tablo - 22 Kurumsal Sorunları Kendi Sorunu Kabul Etmeye Göre Frekans Dağılımı.....	176
Tablo - 23 Kuruma Maddi Bağlılığa Göre Frekans Dağılımı .....	177
Tablo - 24 Kuruma Manevi Bağlılığa Göre Frekans Dağılımı.....	177
Tablo - 25 Kuruma Borçluluk Hissine Göre Frekans Dağılımı.....	178
Tablo - 26 Atamada Referansın Etkisine Göre Frekans Dağılımı.....	178
Tablo - 27 Kadro Yeterliliğine Göre Frekans Dağılımı .....	179
Tablo - 28 İş Yükü Kadro Yeterliliğine Göre Frekans Dağılımı.....	180

Tablo - 29 İ.D.K.K'nun Çalışma Yeterliliğine Göre Frekans Dağılımı .....	180
Tablo - 30 K.İ.D.D.E.R'in Faaliyetlerine Göre Frekans Dağılımı .....	181
Tablo - 31 İ.D.K.K'nun Temel Eğitim Programına Göre Frekans Dağılımı.....	181
Tablo - 32 İç Denetimin Bağımsızlığına Göre Frekans Dağılımı .....	182
Tablo - 33 İç Denetimin Maliye Bakanlığına Bağlılığına Göre Frekans Dağılımı .....	183
Tablo - 34 Teftiş Kurullarının Kaldırılmasına Göre Frekans Dağılımı .....	183
Tablo - 35 1050 Sayılı Kanuna Geri Dönüş İsteğine Göre Frekans Dağılımı.....	184
Tablo - 36 Muhasebe Müdürleri ile İlişkilere Göre Frekans Dağılımı.....	184
Tablo - 37 Strateji Geliştirme Daire Başkanları İle İlişkilere Göre Frekans Dağılımı.....	185
Tablo - 38 Disiplin ve Sicil Amirlerine Göre Frekans Dağılımı .....	186
Tablo - 39 İç Denetim Sertifikasının Derecelendirilmesine Göre Frekans Dağılımı .....	186
Tablo - 40 Soruşturma Yapma Yetkisine Göre Frekans Dağılımı .....	187
Tablo - 41 İ.D.K.K'nun Üyelerine Göre Frekans Dağılımı .....	187
Tablo - 42 K.İ.D.D.E.R'in (Kamu İç Denetçiler Derneği) Temsil Yeteneğine Göre Frekans Dağılımı .....	188
Tablo - 43 Geçici 5. Maddeye (Sınavsız Geçiş) Göre Frekans Dağılımı .....	189

## GİRİŞ

Kamu kesiminin yeniden yapılandırılma çalışmaları, farklı gelişmişlik düzeyindeki ülkelerin önemli gündem maddelerinden birini oluşturmaktadır. Yeniden yapılanma çalışmalarında; kaynak kullanımında etkinliğin artırılması, hizmetin kalitesinin yükseltilmesi, bütçe açıklarının ve kamu kesimi borçlanma gereğinin azaltılması gibi yaklaşımlar ön plana çıkmaktadır. Dünyadaki ekonomik krizler, büyük yolsuzluk olayları ülkeleri yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye, süreçleri, şeffaflaştırmaya, risk noktalarını tespit etmeye yaraya sistemler üretmeye itmiştir.

Dünyada 1929 yılı Ekonomik Buhranı, ABD ve Avrupa’da ortaya çıkan Enron, Worldcom, Xerox, Wickes, Bulmers gibi hile ve yolsuzluk vakaları ABD’de yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye ve yeni bir sistem kurmaya itmiştir. 1933–1934 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerle denetim alanında dış denetimin yanında sürekli mali işlem, muhasebe sistemleri ve bunların ürettikleri raporların güvenilirliğini test eden değerlendiren bir kontrol sistemi ve denetimde iç denetim sistemini kurmaya yönelmiştir.

Daha sonra bu iç denetim sistemi, 1941 yılında Newyork’ta çalışan küçük bir İç Denetçi grubu Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünü (Institute of Internal Auditors (IIA)) kurdular. Bu iç denetçiler denetimde sadece dış denetim teknikleri denetim için yeterli olmadığı ileri sürülmüş ve iç denetçiler için bir organizasyon içinde bağımsız bir kimlik oluşturma süreci başlamıştır. 1941 yılında Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsünün kurulması ile İç Denetim Sistemi profesyonel bir meslek haline gelmiştir. İç denetim, geçmişi işlem ve kişi odaklı sorgulayan, kısmi zamanlı belge üzerinde denetim yapan geleneksel denetimden farklı olarak yönetimlerin kontrol ve süreçlerini risk temelli olarak değerlendiren, faaliyetlerin

hukuka uygun olup olmadığı, üretilen bilgilerin doğru ve güvenilirliği hakkında bağımsız ve objektif olarak güvence veren ve kurumu geliştirmek için önerilerde bulunan çağdaş iç denetim sistemine geçmişlerdir. Bu sistem geliştirilerek, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim mesleğine yönelik olarak tüm dünyada kabul edilen “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nı belirlemiştir. İç denetim alanında dünyada küresel lider olmuştur. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 165 ülkede 160.000 iç denetçinin üye olduğu küresel bir topluluktur. İç denetçiler uluslararası alanda geçerli sertifikaya tabidirler.

Bugün itibariyle özel sektörde ortaya çıkan ve kamu sektöründe uygulama alanı bulan Uluslar arası iç denetim standartları, COSO iç kontrol standartları, İNTOSAI dış denetim standartları, COBİT, İSACA, SAC, e-SAC gibi bilgi teknolojileri gibi standartlar uygulanmaktadır. Gelişen bilişim çağında geleneksel denetimin anlamı kalmamıştır. Bilişim teknolojileri sayesinde kısmi geleneksel denetimden sürekli çağdaş iç denetim sistemine geçilmiştir.

Dünyadaki değişim ve 1980 sonrası ülkemizin ithal ikameci ve içe dönük bir kalkınma stratejisinden ihracata dayalı dışa dönük bir stratejiye geçmesi, özellikle piyasa ekonomisini geliştirmeye dönük politikalar, kamu yönetimi alanında da değişimi uyarıcı önemli bir faktör olmuştur. Türkiye’de idari ve denetim yapısı çeşitli değişikliklerle birlikte tanzimattan gelen özelliklerini muhafaza etmektedir. Kamu yönetim ve denetim sisteminin yapısı uzun yıllardır tartışılmaktadır. 2000’li yıllarda AB üyelik sürecinde reform sürecine girmiş olmak ile birlikte 1923’ten gelen kamu yönetimi yapısı ve felsefesi zihniyet bazında önemli değişiklik yaşamamıştır. AB yolunda kanun bazında idari ve denetim reform denilebilecek yapıda önemli değişiklikler yapılmakla birlikte korumacı, kapalı, taassupçu

zihniyet değişimi sağlayamamıştır. Günümüzde değişen ortam koşulları ve idari ihtiyaçları ışığında, bürokratik yapılanma çoğunlukla kırtasiyecilik, yabancılaşma, verimsizlik, doyumsuzluk, kapalılık gibi olumsuzlukların kaynağı olarak değerlendirilmekte ve eleştirilmektedir

Yönetim yapısına paralel olarak geleneksel teftiş yapısı da uzun yıllardır tartışılmaktadır. 1930'lardan bugüne yapılan, Fritz Neumark Raporu, James M. Barker Raporu, MEHTAP, KAYA, gibi komisyonlar özel komisyonlar tarafından yazılan raporlar, DPT Beş Yıllık Kalkınma Planları Çerçevesinde Özel İhtisas Komisyonlarının hazırladıkları raporlar, 58. ve 59. Hükümet Programı ve Acil Eylem Planları ve AB'ye tam üyelik sürecinde yapılan görüşmeler çerçevesinde Katılım Ortaklık Belgeleri, İlerleme Raporları, Ulusal Programlar, Dünya Bankası ve İMF ile ilgili görüşmelerde denetim sisteminde eleştirilen ortak tespitler ve sonuçta yapılan ortak önerilerde, denetim yapısında koordinasyonsuzluğun varlığı, ortak standartların olmadığı, geçmişe yönelik ve hata arayıcı denetim yapıldığı, yönetime yardımcı olmayan ancak kişi ve işlemlere yönelik korku salan, işbirliğine dayanmayan, paylaşımcı olmayan, kısır yetki çekişmelerinin ve anlamsız saygınlık arayışlarının olduğu biçimsel olmayan moral değerlerin ön plana çıktığı ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi olmayan sayıca fazla, koordinesiz, bir teftiş yapısının olduğu değerlendirilmekte ve eleştirilmektedir.

24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur. Kanunun 81. Maddesinde 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümleri kaldırılmıştır. Geçici 1. maddesin de geçiş dönemi 31.12.2007



tarihini geçemez diyerek bu kanuna aykırı tüm düzenlemeleri kaldırılmış ve 31.12.2007 itibariyle geçiş süreci tamamlanmıştır.

Kamunun yönetim ve denetim sistemi hesap verilebilirlik, saydamlık, vatandaş esaslı, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri esas alınarak kamu yönetim ve denetiminde yönetim sorumluluğu esas alan uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği müktesebatı dikkate alınarak değiştirilmiştir. Bu kanun 55. ve devamındaki maddeleri ile yönetim sorumluluğu temelinde oluşturulan yeni yönetim anlayışına sahip iç kontrol sistemini, denetimde ise kanunun 63. ve devamındaki maddeleri, idarelerin yönetim süreçleri, iç kontrol süreçlerini, risk yönetim süreçlerini, sistematik olarak uluslar arası standartlara göre değerlendirecek/denetleyecek iç denetim sistemini getirmiştir. İç Kontrol Sistemi yönetim sistemi reformu, iç denetim sistemi denetim reformudur.

Özetle çalışmamızda, yönetim ve denetimdeki değişim sürecinin Türkiye’de nasıl yaşandığı ve denetim sistemimize 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kanunu ile kazandırılan çağdaş iç denetim sisteminin hangi süreçlerden geçilerek düzenlendiği, bu yasadan önce var olan denetim sistemi ile ilgili tespitler ortaya konularak süreç değerlendirilecektir.

Konu ile çalışmamız beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; kamu mali yönetiminde yeniden yapılanmanın iç ve dış sebepleri üzerinde durulmuş ve ülkemizdeki kamu mali yönetiminde yapılan değişiklik çalışmaları ve bu çalışmaların sonucunda yapılan yasal değişiklikler ele alınmıştır. İkinci bölümde, Konu ile daha önce yapılmış çalışmalar ele alınmıştır. Üçüncü bölümde, Denetimin tanımı, denetim çeşitleri ve İç Denetimin teorik çerçevesi, tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Dördüncü bölümde, Türkiye’deki denetim birimleri,

Kamu yönetimi sisteminde yeniden düzenleme çalışmaları ve bu çalışmalarda yer alan denetim sistemine yönelik eleştiriler ve öneriler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetimi sistemine dâhil edilen İç Denetim sistemi ele alınmıştır. Beşinci bölümde, Konu ile ilgili alan çalışması yapılmıştır. Kamu idarelerinde çalışan iç denetçiler ile e-mail yoluyla anket yapılmıştır. Yapılan ankette iç denetçilere iç denetim sistemini ve kamu idarelerinde iç denetim uygulamasının hangi aşamada olduğu, iç denetim sisteminde karşılaşılan sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Sonuç ve öneriler kısmında ise iç denetim sistemi genel olarak değerlendirilmiş, iç denetim sisteminin etkin ve verimli işleyebilmesi için tespit edilen sorunlar bazında önerilerde bulunulmuştur.

## I. BÖLÜM

### KAMU YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE MALİ YÖNDEN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Kamu yönetimi, bütün bir toplumun iç içe girmiş ve birbirleriyle çelişen sorunları arasında işleyen bir idari mekanizmadır. Toplumlar, hacim ve ilişkilerdeki yoğunluk bakımından genişledikçe devletlerde yapı ve işlevleri itibariyle büyümekte; kurumlar uzmanlaşmakta ve farklılaşmaktadır (Eryılmaz, 2009: 6). Kamu yönetimi anlamında dünyada pek çok başarılı yada başarısız pek çok reform çalışması yapılmıştır. Yapılan reformların başarısız olması sonucu çıkarılan dersler, yeni uygulamalar için yol gösterici olmuştur. Başarılı uygulamalar ise diğer ülkeler için örnek model olmuş ve uygulama alanı bulmuştur. Bu bölümde; öncelikle kamu yönetiminin geçirdiği aşamalardan, geleneksel kamu yönetiminden bahsedilmekte, sonrasında da küreselleşme sürecinde rekabetin arttığı, değişimin hızlandığı 21. yüzyılın yönetim anlayışına dayalı olarak, kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma ihtiyacının nedenleri ortaya konulmaktadır.

#### 1.1. Geleneksel Kamu Yönetimi Modeli

Örgüt ve yönetime ilişkin sorunlar, çözüm önerileri çok eskilere dayanmaktadır. Tarihteki ilk uygarlıkların ortaya çıkmasına kadar eskiye uzanan yönetim düşüncesi ve uygulamaları söz konusudur. Ancak bu çabalar 20.yy.'a kadar bilimsel bir temele dayanmamaktadır. Bu sebeple 20.yy.'a kadar olan yönetsel deneyimlerin kamu yönetiminin gelişiminde etkili olduğu belirtilmelidir. Bununla birlikte çalışmada, geleneksel yönetim

anlayışı geniş bir anlamda kullanılmakta ve yönetimin bilim olarak ele alınması ile başlatılmaktadır.

Geleneksel kamu yönetiminin ortaya çıkışıyla ilgili ilk gelişmelerin İngiltere’de 1854 yılında hazırlanan Northcote-Trevelyan Raporu ve bunun ABD’de yansıması olan Pendleton Yasaları olduğu kabul edilse de, kamu yönetiminin bir disiplin olarak kabul edilmesinin temellerinin atılması Woodrow Wilson’un 1887 yılında yayımladığı “Yönetimin İncelenmesi” (The Study of Administration) makalesi ile olmuştur. Günümüzde, kamu yönetimi disiplininin başlangıç yılı olarak 1887 tarihi kabul edilmektedir (Kartal, 2006: 16).

Bu çerçevede bu bölümde geleneksel kamu yönetiminin tanımı, unsurları, tarihsel gelişimi, özellikleri ve bu anlayışa yöneltilen unsurlara yer verilecektir.

### **1.1.1. Tanım**

Kamu yönetimi; "devlette yada ona bağlı kuruluşlarda eylemde bulunan kişilerin ve kümelerin davranışlarıyla ilgili alanı ifade etmektedir." Diğer bir deyişle; "kamusal siyasaların oluşturulmasında, siyasal karar organlarına teknik destek sağlayan ve bu siyasaları uygulayan örgütler bütünüdür." (Bozkurt ve diğ, 1998: 133).

Wilson'a göre; "kamu yönetimi hükümet etmenin uygulama yada işletme yönüdür, çünkü amacı kamuya ilişkin işleri mümkün olduğu kadar halkın arzuları ve zevkleri doğrultusunda verimli bir şekilde yerine getirmektedir" (Polatoğlu, 2001: 49).

İdare hukuku açısından yapılan tanımlarda kamu yönetimi kavramı iki anlamda kullanılmaktadır: örgüt ve etkinlik anlamında kullanılan kavram dar anlamıyla yalnız yürütme alanındaki kuruluş ve etkinlikler içerirken; (geniş anlamda yönetim, yasama ve yargı alanlarındaki kuruluş ve etkinlikleri de içermektedir (Bozkurt ve diğ, 1998: 134).

Bu tanımlar ışığında kamu yönetimi, yürütme fonksiyonunu doğrudan kapsayan, diğer bir ifade ile yürütme organlarıyla özdeşleştirilen; ancak kamu yönetiminin yasama ve yargı organları ile de önemli ölçüde ilgili, kamu politikalarının oluşturulması ve uygulanmasını kapsayan, kamu mal ve hizmetlerinin üretimi ve kamuya ait kaynakların kamu yararı göz önünde tutularak sevk ve idaresini başka bir deyişle idari eylem işlemleri kapsayan bir bilim dalı olarak tanımlanabilir.

### **1.1.2. Tarihsel Gelişimi ve Teorik Arka Planı**

Bugün “geleneksel” veya “eski” olarak nitelendirilen kamu yönetimi anlayışı 19. yüzyılın ikinci yarısında gerçekleştirilen reformlarla başladı, 1920’li yıllarda biçimsel şeklini aldı ve 20. yüzyılın son çeyreğine kadar da büyük bir değişime uğramadan devam etti. Bugün verimsizlik, hantallık, kırtasiyecilik gibi eleştirilere maruz kalmış olsa da, klasik kamu yönetimi anlayışı, ortaya çıktığı dönemin yönetim sorunlarını çözmüş önemli bir reform niteliği taşıyordu. Geleneksel kamu yönetimi anlayışının şekillenmesinde biri İngiltere’de, diğeri de Amerika Birleşik Devletleri’nde meydana gelen iki reform hareketi çok önemlidir.

Bunlardan ilki 1854’te yayınlanan Northcote-Trevalyan raporudur. Kamuda işe alımların yarışma sınavlarıyla olması gerektiğini söyleyen ve bunun için bir merkezi sınav kurulu kurulmasını tavsiye eden bu rapor İngiltere’de kayırmacılık (patronaj) sisteminden liyakat (meritokrasi) sistemine geçilmesinde öncü olmuştur.

İngiltere’deki bu reform süreci Amerika’yı da etkilemiştir. Seçimleri kazanan siyasetçilerin kamu çalışanlarının neredeyse tamamını değiştirerek yerlerine kendi yandaşlarını yerleştirdikleri yağma sisteminin kötülüklerinin anlaşılması ve özellikle de Başkan Garfield’in seçimde kendisini desteklediği halde kamuda istediği pozisyona

yerleşemeyen bir taraftarınca 1881’de öldürülmesi, böyle bir reformu zorunlu hale getirmiştir. 1883 yılında kabul edilen Kamu Yönetimi Yasası’sıyla (Pendleton Yasası) personel seçiminde yarışma sınavları düzenlemek ve sınavlarda başarılı olanları başarı sırasına göre atamak gibi konularda Kamu Yönetimi Komisyonu yetkili kılındı (Sözen, 2005: 17).

Kıta Avrupası’nda ise 18. yüzyılın ortalarından itibaren Prusya’da bürokratik örgütlenmeye dayalı kapsamlı reformların yapıldığı görülmektedir. Bu reformlarla siyasi kayırmacılığı engelleyerek, kamu yönetiminde daha tarafsız ve nitelikli devlet memurluğu gerçekleştirilmek istenmiştir (Polatoğlu, 2001: 27).

Eryılmaz’a göre geleneksel kamu yönetim anlayışı yakın zamana kadar egemenliğini korumuştur. Bu anlayış dört temel ilke ve düşünceye dayanmaktadır. Bu ilke ve düşüncelerin birincisi “kamu yönetimini yapısı ile ilgilidir.” Max Weber’in kavramlaştırdığı bürokrasi modeline göre örgütlenen geleneksel kamu yönetiminde büyük ölçüde merkeziyetçi özellikler bulunmaktaydı. İkincisi, “devletin kamusal mal ve hizmetlerin dağıtımında, kendi örgütleri (bürokrasi) vasıtasıyla doğrudan görev alması gerektiği” düşüncesi idi. Devlet anlayışında oluşan refah devleti ve başka düşüncelerin etkisiyle bu alandaki rolünü artırdı ve özellikle ekonomide çok büyük güç kazandı. Üçüncüsü, “siyasi ve idari konuların birbirinden ayrılabilceği” görüşüydü. İdarenin ya da kamu yönetiminin görevi, talimatları ve kuralları uygulamaktan ibarettir. Siyasiler kamusal alanda yapılacak olanları belirler, kamu yöneticileri de bunları uygular. Kamu yönetimine, siyasi kurumlara ve yöneticilere kesin bir itaat görevi verilmiştir. Böylece kamu yönetimi denetim altına alınmış ve sorumluluğu temin edilmiş olacaktır. Sonuncusu ise “kamu yönetiminin, yönetimin özel bir biçimi” olduğu görüşüydü. Özel sektörün görüşünden oldukça farklı bir durum arz eden bu ilkeye göre profesyonel bir

bürokrasi ve çalışanların hayat boyu istihdamına göre düzenlenmesi gerekiyordu (Eryılmaz, 2009: 16-17).

Weber'in bürokratik örgütlenme modeline dayanan yönetim anlayışı 1980'lere gelinceye kadar geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Devletin daha etkin olarak ekonominin ve sosyal hayatın içerisinde bulunduğu sosyal devlet anlayışı ile birlikte çoğalan kamusal işlevler adeta, özellikle Batı'da devletin ne yapmaması değil ne yapması gerektiği anlayışına dayanmıştır. Bu büyüme ve müdahaleciliğin aşırı boyutlara varması devleti siyasal alanda sevimsizleştirdiği gibi, kamu yönetimi alanında da kırtasiyecilik, verimsizlik ve hantallık gibi olumsuz sonuçlar doğurmuştur. Kamu yönetimi alanında bu dönemin öne çıkan özellikleri, bürokrasi, katı hiyerarşi ve merkezîyetçilikle, gizlilik ve kurallara aşırı bağlılık olarak belirtilebilir (Eryılmaz, 1999: 84).

### **1.1.3. Geleneksel Kamu Yönetiminin Özellikleri**

Geleneksel kamu yönetimine damgasını vuran anlayış, bürokratik yönetim anlayışı ve bu teorinin temelleri olmuştur. Geleneksel kamu yönetimi anlayışı, siyasal iradenin önderliği ve kontrolü altında hiyerarşik bir bürokrasi modeline dayanmaktadır (Ağbal, 2000: 223).

Geleneksel kamu yönetimi anlayışına yapılan eleştiriler özetle şöyledir:

- Politika-idare ayrılığı geçersizdir. Bürokratlar, siyasiler tarafından çizilen politikaları uygulayan ama politika yapım sürecine karışmayan kişiler değillerdir. Uzun yıllar çalıştıkları kurumları siyasilerden daha iyi tanıdıkları için problemlerin çözümünde ve politika üretiminde aktif rol alırlar.

- Bürokrasi hantal ve verimsizdir. Özel sektör ise dinamik ve verimlidir. Bu sebepten dolayı, ülkenin kalkınma yükü özel sektöre kaydırılmalı ve kamu yalnızca üretmek zorunda olduğu temel hizmetleri üretmelidir.
- Özel sektör ve kamu yönetiminin birbirinden farklı olduğu doğru değildir. Özel sektörde uygulanan yönetim ilkeleri kamu idaresine de uygulanabilir.
- Kamu yönetimi sonuç değil, süreç odaklıdır. Etkin sonuçlara ulaşmayı değil, süreci mevzuata uygun şekilde yürütmeyi amaçlar.
- Kamuda hedefler özel sektördeki gibi açık olmadığından başarı ve performans tam olarak ölçülememektedir.
- Kamu politikaları sonucu, güç ve servet dağılımı, siyasetçi ve bürokratların destekledikleri kesimler lehine değişmektedir.
- Bürokratik örgütler, katı ve değişime ayak uyduramayan yapılardır. Bu şekliyle değişimin çok hızlı olduğu bilgi toplumuna ayak uyduramamaktadırlar.

Diğer bir ifadeyle; tarafsızlık, verimliliği ve ekonomikliği sağlayacağı düşünülen ayrıntılı kurallar, biçimsellik, gayrişahsilik, katı hiyerarşi, kariyeri esas alan personel sistemi ve merkezîyetçilik, geleneksel anlayışın temelini oluşturmaktadır (Eren, 2001: 23).

Bu görüş, Woodrow Wilson'un 1887'de yayınlanan "The Study of Administration" (idarenin incelenmesi) başlıklı makalesiyle ilk olarak ortaya atılmıştır (Eryılmaz, 2009: 17). Bunun yanı sıra söz konusu dönemde yoğun bir biçimde tartışılan yağma sisteminin sebebinin siyaset ile yönetimin birbirinden ayrılmamasından kaynaklandığı belirtilerek bu durumun, yozlaşmanın sebebi olduğu ifade edilmiştir.



#### **1.1.4. Geleneksel Kamu Yönetiminin Yararları**

Geleneksel kamu yönetimi anlayışı 19. yüzyıl sonlarında devletteki yozlaşmanın önüne geçilmesi yönündeki tepkiler sonucu ortaya çıkmaya başladı ve 20. yüzyıl boyunca bu yozlaşmayı önemli ölçüde azalttı. Bunun yanında istikrarlı ve sağlam bir yönetim yapısına sahip olan kamu yönetimi 1. ve 2. dünya savaşları, 1929 Büyük Ekonomik Buhranı ve soğuk savaş gibi çok zor dönemlerin yaşandığı 20. yüzyılda, insanların güven ve istikrar ihtiyaçlarına cevap verdi.

Baransel bürokrasinin olumlu yönlerini şu şekilde açıklar: (Baransel, 1993: 122).

- Bürokrasi, örgüt yapısına sağlamlık kazandırır.
- Bürokrasi, önceden tahmin edilebilirlik sağlar ve belirsizliği azaltır.
- Bürokrasi uzmanlaşma ve işbölümü yolu ile verimliliği artırır.
- Bürokrasi ussallık sağlar.
- Bürokrasi demokrasi sağlar.

#### **1.1.5. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışına Yapılan Eleştiriler**

1970'li yıllara kadar genel olarak kabul gören geleneksel kamu yönetimi anlayışı, 1970'lerden itibaren çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. Liberal politikaların yükselişe geçmesiyle beraber, geleneksel modelin hantal, verimsiz, fazla bürokratik ve kırtasiyeci olduğu öne sürülmeye başlandı. Yeni kamu yönetimi anlayışına destek verenler, günümüzde vatandaşların verimsiz ve etkisiz bir kamu yönetimi değil, sonuç üreten, halkın beklentilerini karşılayan bir yönetim istediklerini belirterek kamu yönetiminde yeni bir paradigmaya ihtiyaç olduğuna işaret etmektedirler (Sözen, 2005: 31).

Geleneksel kamu yönetimi anlayışına yapılan eleştiriler özetle şöyledir:

Politika-idare ayrılığı geçersizdir. Bürokratlar, siyasiler tarafından çizilen politikaları uygulayan ama politika yapım sürecine karışmayan kişiler değildir. Uzun yıllar çalıştıkları kurumları siyasilerden daha iyi tanıdıkları için problemlerin çözümünde ve politika üretiminde aktif rol alırlar.

- Bürokrasi hantal ve verimsizdir. Özel sektör ise dinamik ve verimlidir. Bu sebepten dolayı, ülkenin kalkınma yükü özel sektöre kaydırılmalı ve kamu yalnızca üretmek zorunda olduğu temel hizmetleri üretmelidir.

- Özel sektör ve kamu yönetiminin birbirinden farklı olduğu doğru değildir. Özel sektörde uygulanan yönetim ilkeleri kamu idaresine de uygulanabilir.

- Kamu yönetimi sonuç değil, süreç odaklıdır. Etkin sonuçlara ulaşmayı değil, süreci mevzuata uygun şekilde yürütmeyi amaçlar.

- Kamuda hedefler özel sektördeki gibi açık olmadığından başarı ve performans tam olarak ölçülememektedir.

- Kamu politikaları sonucu, güç ve servet dağılımı, siyasetçi ve bürokratların destekledikleri kesimler lehine değişmektedir.

Bürokratik örgütler, katı ve değişime ayak uyduramayan yapılardır. Bu şekliyle değişimin çok hızlı olduğu bilgi toplumuna ayak uyduramamaktadırlar.

## **1.2. Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma ve Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı**

“Yeniden yapılanma” kavramı son dönemlerde Türkçe literatürde kullanılan bir kavramdır. Osmanlı döneminde devlet yönetimi/idari teşkilat alanında yapılanlar daha çok “ıslahat” sözcüğü ile ifade edilmiştir. Cumhuriyet döneminde ise “rasyonalizasyon”, “reform” gibi kavramlar da kullanılmıştır. Ancak bunlardan kamu yönetiminde yapılan köklü değişimi

ifade etmek üzere “idari reform” kavramı ön plana çıkmış ve daha sıklıkla kullanılır olmuştur. Günümüzde kullanılan “yeniden yapılanma” kavramının “idari reform” ile eş anlamlı kullanmak mümkündür (Tutum, 1994: 4).

1980’li yılların sonlarına doğru gelişmiş ülkelerde ve özellikle Anglo-Sakson ülkelerinde kamu sektörünün yapısı ve işleyişi ile ilgili olarak yen bir anlayış hâkim olmaya başlamıştır. İşletmecilik, piyasa temelli kamu yönetimi, girişimci hükümet (yönetim), yeni kamu işletmeciliği gibi adlarla çeşitli bilim adamlarınca tanımlanan bu anlayış, kamu yönetiminin yapısı ve işleyişi üzerinde yoğunlaşan eleştiriler ile iletişim ve teknolojiadaki gelişmelere paralel olarak özel sektörde gözlemlenen değişim ve dolayısıyla ekonomik anlayışta meydana gelen değişiklikler sonucunda doğmuştur (Bilgiç, 2008: 30).

Daha öncede belirtildiği gibi 1980’li ve 1990’lı yıllar, birçok gelişmiş ülkede kamu sektörü yönetiminde önemli dönüşüme tanıklık etmiştir. Katı, hiyerarşik ve bürokratik kamu yönetimi, esnek, piyasa tabanlı kamu yönetimine dönüştürülmüştür. Bu durum yönetim tarzında basit bir değişiklik olarak algılanmamış, genelde uzun süredir birçok ülkede hakim konumda olan klasik kamu yönetiminde bir paradigma olarak görülmüştür (Ömürgönülşen, 1997: 517).

20. yüzyıl öncesine kadar siyasal iktidarlar, sürekli olarak sorunların çözüm yerleri olarak düşünülmüş, geleneksel kamu yönetimi ve kamu politikası yaklaşımları, bu süreçte geçerliliğini sürdürmüştür. 1970’lerin ortasından itibaren hükümetler ciddi maddi krizler ile karşı karşıya kalmaya başlayınca, tüm dünyada devletin klasik sınırlarına dönmesi, verimlilik esasına göre örgütlenmesi ve özel sektör değerlerinin, tekniklerinin ve pratiklerinin kullanılması gibi yeni düşünceler gündeme gelmiştir. Bu şekilde özel sektör menşeli yönetim

fonksiyonunun, klasik kamu yönetiminden ve politika yapımından daha önemli olduğu görülmüştür.

### **1.2.1. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Ortaya Çıkış Nedenleri**

1970 ve 1980'lerde yaşanan deneyimler, geleneksel kamu yönetimi anlayışının yetersiz kaldığı ve devletin sınırlandırılması gereğini ortaya koymuştur. Devletlerinin ekonomideki ağırlığı artması, kamu açıklarını arttırmış; kamu açıklarını kapatmak için devlet, iç ve dış borçlanmaya gitmiş, bunlar da enflasyonu arttırmış, siyasal ve toplumsal istikrarsızlığa neden olmuştur. Yüksek enflasyon girişimcilerin yatırımlarını spekülasyon alanlarına kaydırmasına ve bu da işsizliğin artmasına neden olmuştur. Bu döngüsel işleyiş içinde devletin aşırı büyümesinin önüne geçilememiştir (Yayman, 1998: 18).

Yeni anlayışın ortaya çıkışı ile ilgili olarak farklı görüşler vardır. Bazıları geleneksel anlayışın özelliklerinden yola çıkarken bazıları da hizmetlerde etkililik zorunluluğu üzerinde dururlar. Ancak konunun tam olarak anlaşılması ekonomik, tarihi, ve siyasi açıdan çeşitli faktörlerin bir arada düşünülmesi ile mümkündür. Bilgiç'e göre bu etkenler genel olarak ekonomik, sosyal ve siyasal etkenler başlıkları altında toplanabilir (Bilgiç, 2008: 32).

#### **1.2.1.1. Ekonomik ve Mali Nedenler**

Devletin küçültülmesine yönelik görüşlerde de ifade edilmeye çalışıldığı gibi; özellikle 1973 petrol krizi sonrasında, savaş sonrası Refah Devleti anlayışıyla bazı krizler yaşanmaya başlanmıştır. Bir yandan gerçek gelirler azalmış ve kamu yönetiminin borçlanma ihtiyacında büyük artışlar meydana gelmiş, öte yandan hizmetleri aynı düzeyde tutma baskısı oluşmuştur. Bu dönemdeki ekonomik çalışmalar bürokrasinin ortaya çıkardığı aksaklıklara işaret etmekte; bu etki ile kamu harcamalarının ve kamu personeli sayısının kısılması ile

idarenin büyümesini tersine çevirmek, temel idari kuruluşlardan uzaklaşarak özelleştirme ve benzeri uygulamalara yönelik gerçekleşmekteydi. Özetle; ekonomik ve mali nedenler; 1980'lerde gözlemlenen idari reformlarda küresel ve ulusal ekonomik durgunluk ve bunun ortaya çıkardığı sonuçları ifade etmekte kullanılmaktadır (Gözel, 2003: 198).

#### **1.2.1.2. Sosyal Nedenler**

Sosyal nedenler, diğer bir ifade ile sosyal değişme, yeni kamu yönetimi anlayışının ortaya çıkmasında önemli bir diğer nedendir. Vatandaşlar, gün geçtikçe eğitimlerini ve beklentilerini yükseltmektedir. Artık sadece hizmetlerin yerine getirilmesiyle değil bu hizmetlerin ne şekilde yerine getirildiği ve hizmetin kalitesiyle de ilgilenmektedir. Bu beklentiler, genç nüfusun sorunları, yaşlı nüfusun artması ve bu doğrultuda ortaya çıkan eğilim, savaş sonrasındaki hakim Refah Devleti anlayışından uzaklaşma şeklinde olmuş, yeni kamu yönetimi anlayışının ortaya çıkmasında etkili olmuştur (Bilgiç, 2008: 34).

#### **1.2.1.3. Siyasal Nedenler**

Yeni kamu yönetiminin ortaya çıkışında ekonomik ve sosyal nedenlerin yanı sıra siyasal nedenler de söz konusudur. Nitekim 1980 sonrası yapılan gerek ekonomik gerekse sosyal reformların ardında ideolojik ve siyasal saiklerin yatmakta olduğu ifade edilmektedir (Bilgiç, 2008: 34). Hatta yeni kamu yönetiminin ortaya çıkışının, "Yeni Sağ" ideolojinin kamu yönetimine yansması olarak gerçekleştiğine ilişkin görüşler mevcuttur. Yeni kamu yönetimi anlayışı bu çerçevede "Yeni Sağ" ideolojinin temelleri üzerine oturtulmaktadır (Bayraktar, 2003: 564).

## 1.2.2. Yeni Kamu Yönetiminin Temel Prensipleri

Yeni kamu yönetimi anlayışının temelini oluşturan prensipler, devletin küçültülmesi, piyasa mekanizmalarının benimsenmesi ve özel sektör yönetim tekniklerinin kamu yönetimine aktarılmasıdır.

### 1.2.2.1. Devletin Küçültülmesi ve Minimal Devlet Anlayışı

Yeni kamu yönetimi anlayışı, liberal tezin temel önermelerinden olan devletin özel sektör lehine küçülmesini esas almaktadır. Buna göre devlet yalnızca adalet, emniyet ve dış ilişkiler gibi kendisinin üretmek zorunda olduğu asli kamu hizmetlerini üretmeli diğer kamu hizmetlerini özel sektöre devretmelidir.

Yeni kamu yönetimi anlayışına göre devlet:

- Kamu hizmetlerinin sağlanmasında tekelci konumda olmamalı,
- Doğrudan mal ve hizmet üretmek yerine, mal ve hizmet üreten kuruluşlara gerekli altyapıyı hazırlamalı,
- Firmalar arasındaki rekabeti geliştirmeli,
- Piyasa mekanizmalarını tercih ve teşvik etmeli,
- Hizmetten yararlanan vatandaşları müşteri olarak algılamalı ve onlara farklı seçenekler sunmalıdır (Sözen, 2005: 61).

Minimal devlet, yani kamu sektörünün küçültülmesi anlayışı şu şekilde formüle edilmektedir:

Bu hizmetin sunulmasına gerek var mı? (yoksa kaldır),

Varsa, bu hizmeti devletin sunması gerekli mi? (değilse özelleştir),

Gerekliyse, devletin sağlayacağı finansman, denetim ve gözetim altında bu hizmet özel firmalara yaptırılabilir mi? (yaptırılıbiliyorsa hizmeti satın al),

Yaptırılamaz ise, yetkili ve özerk bir kamu kuruluşu (uygulayıcı ajans) bu işlevi yerine getirebilir mi? (zorunlu olarak kamu yapacaksa en etkili şekilde yapsın) (Dinçer ve Yılmaz, 2003: 38).

#### **1.2.2.2. Piyasa Mekanizmalarının Benimsenmesi**

Yeni kamu yönetimi, liberal tezin önemli prensiplerinden olan serbest piyasa mekanizmalarının işletilmesine önem verir. Liberal teze göre, piyasa serbest bırakılırsa kaynak dağılımında etkinliği sağlar. Bu açıdan, yeni kamu yönetimi anlayışı devletin piyasaya mümkün olduğu kadar az müdahale etmesini, zorunlu olmayan kamu kurumlarının özelleştirilmesini, özelleştirilmeyen kamu kurumlarında da kurum içi rekabet, müşteri odaklılık, büyük kurumlar yerine daha küçük kurumların oluşturulması gibi piyasa benzeri mekanizmalar işletilmelisinini önerir. Böylece, verimli olan piyasanın alanı genişleyecek ve verimsiz olan bürokrasinin alanı daralacak ve toplam verimlilik artacaktır. Yeni kamu yönetimi, bu önerilerini “kürek çeken değil, dümen tutan devlet” söylemiyle özetler. Bu söylemle anlatılmak istenen, devletin bizzat mal ve hizmet üretmemesi, üretimi piyasaya bırakması ve mal ve hizmet üretiminin kurallarını belirleyerek, bunlara uyulmasını kontrol etmesi gerektiğidir.

#### **1.2.2.3. Özel Sektör Yönetim Tekniklerinin Kamu Yönetiminde Uygulanması**

Yeni kamu yönetimi anlayışı, geleneksel kamu yönetimi anlayışının kabul ettiği özel sektör ve kamu yönetiminin birbirinden farklı olduğu düşüncesini kabul etmez. Buna göre, özel sektörün verimli çalışmasını sağlayan işletmecilik teknikleri ve performans yönetimi, stratejik yönetim gibi modern yönetim teknikleri, verimsiz ve hantal olan kamu yönetiminin verimli ve etkin hale getirilmesinde de kullanılabilir.

### **1.2.3. Yeni Kamu Yönetiminin Temel Özellikleri**

Yeni kamu yönetimi anlayışı, içinde bazı teorileri barındırmakla beraber temelde daha çok uygulamalarla şekillenmiştir. Önceleri reform uygulamaları görülmüş, yapılan reformlar daha sonra akademik olarak incelenmiştir. Reformlardaki benzerliklere dikkat çeken akademisyenler, yeni bir yönetim paradigmasının ortaya çıktığını söylemişlerdir.

Christopher Hood'a göre, Yeni kamu yönetiminin yedi temel özelliği vardır:

#### **1.2.3.1. Kamu Sektöründe Yöneticiye Yönetme Serbestliği Tanınmalıdır**

Kamu yöneticisi başında bulunduğu örgütü profesyonel yönetici olarak yönetebilmek için gerekli kararalma ve uygulama yetkilerine sahip olmalıdır. Hesap verebilirlik, yetki dağılımı ile değil, sorumluluğun açıkça belirlenmesi ile gerçekleşir.

#### **1.2.3.2. Performans Ölçümü Yapılmalıdır**

Bunu gerçekleştirmek için örgüt amaçlarının neler olduğunun açıkça belirlenmesi ve performans göstergelerinin oluşturulması gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğu ve verimlilik bunları gerektirir.

#### **1.2.3.3. Sonuçlara Prosedürlerden Daha Çok Önem Verilmelidir**

#### **1.2.3.4. Tek Yapılı Büyük Ölçekli Kurumlar Küçük Bölümlere Bölünmelidir**

#### **1.2.3.5. Kamu Sektöründe Rekabet Arttırılmalıdır**

#### **1.2.3.6. Kamu Yönetimi Özel Yönetim Tekniklerini Uygulamalıdır**

#### **1.2.3.7. Kaynak Kullanımında Disiplinli ve Tutumlu Olunmalıdır**

(Sözen, 2005: 64).

Yeni kamu yönetimi konusunda önemli uzmanlar olan Ted Gaebler ve David Osborne, ünlü "Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the



Public Sector (Devleti Yeniden İcat Etmek: Girişimci Ruh Kamu Sektörünü Nasıl Dönüştürüyor)” isimli kitaplarında bürokratik anlayışın yerini girişimci yönetim anlayışına bıraktığını belirtmişlerdir. Osborne ve Gaebler’e göre girişimci yönetimler:

Hizmet sunan birimler arasında rekabeti özendirirler.

- Denetim mekanizmalarını bükrasiden topluma kaydırarak vatandaşları güçlendirirler.

- Dikkati sadece girdilere değil, sonuçlara da yoğunlaştırarak performanslarını ölçerler.

- Kural ve düzenlemeler, uymak için değil, amaç ve misyonlarını gerçekleştirmek için vardır. Hizmet sundukları kesimleri “müşteri” olarak yeniden tanımlayarak onlara seçenek sunarlar. Sorunlar ortaya çıktıktan sonra hizmet sunma basitliğinden ziyade sorunların önlenmesine önem verirler. Sadece harcamaya değil, para kazanmaya da gayret ederler. Katılımcı yönetim anlayışını benimseyerek yetkilerini desentralize ederler.

- Piyasa mekanizmalarını bürokratik mekanizmlara tercih ederler. Sadece kamu hizmeti üretmeye değil, toplumun sorunlarını çözmek için tüm sektörlerin (kamu, özel, gönüllü) işbirliğini sağlamada katalizör görevi yapmaya da odaklanırlar (Sözen, 2005: 65).

Burada görüldüğü gibi farklı teorisyenler, yeni kamu yönetimi anlayışının temel unsurları konusunda benzer değerlendirmeler yapmaktadırlar. Ancak yeni kamu yönetiminin uygulamaları hakkında tam bir fikir birliği yoktur. Ülkelerin uygulamaları arasında farklılıklar olduğu gibi, aynı ülkede zaman içinde farklı uygulamalar da görülmektedir. Bunda da yeni kamu yönetiminin dinamik bir olgu olmasının payı vardır.

#### **1.2.4. Yeniden Yapılanmanın Odaklandığı Alanlar**

Batı ülkelerinin uygulamaları değerlendirildiğinde, yeniden yapılanma çalışmalarının etkinlik, verimlilik, bürokratik formaliteleri azaltma, vatandaş beklentilerini karşılama ve memnuniyetini sağlama gibi temel amaçlara yönelik olarak yapıldığı görülmektedir. Bayram yeni kamu yönetiminin odaklandığı konuları beş başlık altında ele almaktadır (Çoşkun, 2008: 59-60).

##### **1.2.4.1. Bilgi ve İletişim Teknolojilerinden Yararlanma ve E-Devlet**

Elektronik devlet (e-devlet) kısaca kamu hizmetlerinin hazırlanması ve vatandaşlara sunulması sırasında bilgi ve iletişim teknolojisi olanaklarının kullanılması şeklinde tanımlanabilir. Bunun sonucunda da hem vatandaşlar, hem çalışanlar ve hem de devlet ile iş yapan diğer kuruluşlar kazançlı çıkacaklardır. E-devlet uygulamalarını devlet-toplum ilişkilerini yeniden tanımlayacak ve bu ikisi arasında sağlanacak bir ortaklık anlayışı çerçevesinde yürütecek potansiyellere sahip bir anlayış olarak görmek mümkündür (Balcı, 2008: 318).

##### **1.2.4.2. İnsan Kaynakları Yönetimine Geçiş**

Kavram olarak insan kaynakları yönetimi, geleneksel personel yönetimi anlayışından, özellikle personele yönelik bakış açısı yönünden oldukça farklılaşmaktadır. İnsan kaynakları yönetimi anlayışının felsefesinde çalışana maliyet ögesi olarak değil, örgütün en değerli varlığı olarak görmek vardır. İnsan kaynakları yönetimi yaklaşımı özel sektör bünyesinde geliştirilmiştir. Bu yüzden kamu örgütleri için kullanılıp kullanılmayacağı tartışmalı bir konu olarak gözükmektedir (Çoşkun, 2008: 56).

### **1.2.4.3. İnsan Hakları ve Kamu Yönetiminin Demokratikleşmesi**

Demokrasi ve insan hakları günümüzde çağdaş devletlerin temel değerleri olma niteliğini kazanmışlardır. Günümüzde idari örgütler kamu hizmeti sunarken insan haklarının temel normlarına uymak zorundadırlar. Burada söz konusu edilen şey, hukuksal düzenlemelerden ziyade, hukuk ötesi bir olgu olarak, kamu görevlilerinin zihinsel bir dönüşüm içinde olması ve kamu örgütlerinin yapı ve işleyişinin temel normlara uygun olması gerektiğidir.

### **1.2.4.4. Yerinden Yönetim (Desantralizasyon)**

Desantralizasyon, merkezdeki yetki ve kaynakların yerele devredilmesi sistemidir. Bu sisteme göre, kamusal mal ve hizmetlerin sunulması, kaynakların toplanması ve genel anlamda bütün idari işler, yalnız merkezi örgüt eliyle değil, aynı zamanda çeşitli düzeydeki kamu örgütleriyle birlikte yerine getirilir. Üniter devletlerde desantralizasyon idari ve mali desantralizasyon olarak ikiye ayrılmaktadır. İdari desantralizasyon, merkezdeki yürütme erkinin daha alt seviyedeki kamu idareleriyle paylaşılmasıdır. Mali desantralizasyon ise yerel yönetimlerin; belirli yasalara uygun olarak serbestçe gelirlerini belirleyebilmesi, toplayabilmesi ve harcayabilmesi, yani belli yasal sınırlar içinde kendi organları aracılığıyla gelirlerini tespit edebilmesi, tahakkukunu ve tahsilâtını yapabilme imkânına sahip olması, harcamalarını özgürce yapabilmesidir (Acartürk ve Özgür, 2004: 144).

### **1.2.4.5. Kamu Hizmetlerinde Kalite**

Kaliteli hizmet sunumu kamu yönetimi reformlarının en önemli kategorisini oluşturmaktadır. Zira çok sayıda insan kamu hizmetlerinden gerektiği gibi yararlanamamaktadır. Birçok faktörün etkisiyle vatandaşlara kaliteli ve beklentilere uygun hizmet sunulamamaktadır. Hizmet kalitesinde yaşanan olumsuzluklar ve artan beklentiler

günümüzde kamu örgütlerini eskisine oranla daha kaliteli hizmet sunmaya zorlamaktadır. Bunun bir sonucu olarak, kaliteli bir hizmet sunmak için kamu örgütleri yapılarını ve iş görme yöntemlerini değiştirmek zorunda kalmaktadırlar (Çoşkun, 2008: 59).

### **1.3. Kamu Mali Yönetimi ve Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması**

Kamu mali yönetimi, Devletin yönetim tarzının çerçevesini çizen kurum ve kurallar dizisinin en önemli halkasıdır. Kamu mali sisteminin yerine getirdiği başlıca siyasi işlev Devletin hesap verme sorumluluğudur. Kamu kesiminin faaliyet gösterdiği alanlarda iyice ivme kazanan değişiklikler nedeniyle kamu program ve organizasyonlarının amaçlarının bulanıklaştırılması, geleneksel hesap verme yükümlülüğünün beklentileri karşılayamaması ve değişikliklere ayak uydurma güçlükleri, Devletin hangi kaynakları ne amaçla harcadığının izlenememesi, bütçe sürecinin kaynakların siyasi ve toplumsal önceliklere göre harcanmasını özendirmemesi, kamu yönetimlerini yetersizlik duygusuna yöneltmiştir (Karaarslan, 2006: 115). Bununla birlikte teknolojiye, özellikle de bilişim teknolojisinde kaydedilen ilerlemeler ile değişen yaşam koşullarının kamu çalışanlarının alışkanlık ve beklentilerinde yarattığı derin etkiler, kamu yönetimlerine içinde buldukları açmazlardan kurtulabilme imkânı sunmuştur.

Bütün kamu yönetimlerini etkileyen yeniden yapılanma çabaları kamu kaynaklarının daha iyi kullanılıp yönetilmesini hedeflemekte ve dolayısıyla kamu mali yönetimlerinde radikal değişiklik ve yenilikler öngörmektedir. Bu bölümde mali reformu gerektiren etmenlerin neler olduğu konusu üzerine durulacaktır. Burada reformun kapsamı, ne olması gerektiği konusunda bilgiler verilecektir.

### **1.3.1. Mali Reformları Gerektiren Nedenler**

Mali reformları gerekli kılan mali sebepler çok fazla olmakla birlikte, büyük boyutlara varan kamu mali açıkları, günümüzde teknolojiye ve mali yönetim anlayışındaki önemli değişiklikler, teknolojinin her alanda olduğu gibi mali hizmetlerde de yoğun şekilde kullanılması ve mevcut yapının buna ayak uyduramaması gibi sebepler örnek gösterilebilir. Kamu reformlarının ortaya çıkışında sadece mali sebepler etken olmamıştır. “Yeni Kamu Yönetimi” anlayışı, kamu hizmetlerinin zamanında, belirli bir kalite ve optimal maliyet ile halka ulaştırılmasını ve bunun için hizmet etkinliğinin artırılması amacını benimsemiştir. Bu reformları getiren itici güçlerden biri de, devletin üstlendiği rollerin yeniden tanımlanması ile devletin kapsam ve boyutlarına açıklık getirilmesi gereği olmuştur.

#### **1.3.1.1. Mevcut Bütçe Uygulaması**

Siyasi rekabet sürecinde doğan yükümlülüklerin gerçekleşmesini bütçe sistemi düzenler. İyi bir bütçe sistemi, makro ekonomik istikrarı sağlama, kaynak dağılımında etkinliği ve hizmet üretiminde verimliliği özendirme ve hesap verme hedeflerini içeren, bunun mekanizmalarını kuran ve bu hedeflere ulaşan bir bütçe sistemidir. Türkiye de bütçenin kapsamı oldukça dar olup, kamu tarafından dağıtılan kaynakların bir bölümünü kaydetmektedir. Ayrıca, mevcut kapsam içinde dahi bütçenin anılan hedeflere ulaşmada yetersiz kaldığı görülmektedir (Erüz, 2006: 217).

Mevcut bütçe sistemimizin bugünkü işleyiş yapısı, 1980’den sonra yaşanan ekonomik ve siyasi dönüşümleri kavrayacak bir yapılandırmaya geçememesinin olumsuz sonuçlarını işleyişe somut bir şekilde yansıtmaktadır. Bu dönem süresince uygulanan

pragmatik kamu mali politikalarda bütçe sistemini daha karmaşık ve bilgi üretmeyen bir yapıya dönüştürmüştür.

### **1.3.1.2. Mali Saydamlık**

Doğu Asya'da 1997'de yılında yaşanan finansal krizin tartışılması sürecinde geliştirilen yaklaşımlardan biri de ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemlerdi. Bu anlamda piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmiştir (Polat, 2006: 41). Sadece Asya ekonomilerinde değil, diğer ülke ekonomilerinin resmi bütçe hesaplarının da ekonomilerin gerçek durumlarından daha sağlam bir görünüm sergiledikleri gözlenmiştir. Buradan hareketle başta uluslararası örgütler olmak üzere, dünyada doğru bilginin üretilmesi ve yayınlanmasını sağlamak üzere mali saydamlık konusunda çalışmalar yoğunlaşmıştır.

Şeffaflığın yeni kamu yönetimi anlayışı ve mali reformlarda taşıdığı önem nedeniyle Uluslararası Para Fonu (IMF)'nin Governörler Kurulu Geçici Komitesi üye ülkeler için 16 Nisan 1998 tarihinde yapılan toplantısında şeffaflık ilkesi bakımından ideal kuralları düzenleyen Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü (Code of Good Practices on Fiscal Transparency) kabul edilmiştir (Sekizinci Beşyılılık Kalkınma Planı, 2000: 84).

### **1.3.1.3. Parlamentonun Bütçe Sürecinde Etkinliği**

Parlamentar rejim, kuvvetler ayrılığı fikrinden hareketle müşterek çalışma ve işte beraberlik esasını kabul eden rejim olarak nitelendirilmekte ve bu sistemde yürütme, yasamanın içinden çıkmakta ancak her türlü faaliyetten dolayı yasamaya karşı sorumlu bulunmaktadır. Yürütme organının o mali yıl içinde yapacağı işleri gösteren bir program olan bütçelerin onaylanması, siyasi denetleme işlevi açısından özel bir öneme sahiptir. Diğer bir deyişle, bütçe siyasal karar organlarının kamu idaresine kamu hizmetleri konusunda verdiği

bir sipariş listesidir. Halkın temsilcileri, devletin sağlamakla görevli olduğu hizmetlerin ve bu hizmetler için ayrılacak kaynakların tespitinde hak sahibidirler (Arslan, 2006: 74).

Halkın temsilcileri tarafından yapılan bütçe denetimi, öngörülen bu hizmetlerin etkin şekilde yapılıp yapılmadığını tespit etmeye yönelik bir faaliyettir. Dolayısıyla, hizmetlerin üretme durumunda bulunan ve kamu kaynaklarını kullanma yetkisi alan hükümetler, alınan yetkinin nasıl kullanıldığı konusunda yasamaya karşı sorumludur. Ülkelerde bu tür faaliyetler genellikle anayasalar ve yasalarla düzenlenir.

#### **1.3.1.4. Denetim Sisteminin Etkinliği**

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir (Sekizinci Beşyılılık Kalkınma Planı, 2000: 97).

Türkiye’de bütçe işlemlerinin yasalara uygunluğunu Meclis adına denetleyen ulusal denetim organı Sayıştay’ın denetim alanı tıpkı bütçenin kapsamı gibi çok dardır. Böylece Kesin hesaplarda da kamu faaliyetlerinin bir bütün olarak değerlendirilmesi yapılamamaktadır. Ayrıca, Sayıştay’ın denetimi performans denetiminden çok hukuki denetime dayanmaktadır (Özer, 1995: 406).

### **1.3.1.5. Kamu Mali Yönetiminde Mevcut Kurumsal Yapı**

İdari, mali ve hukuki yapıdaki dağınıklık ve kargaşa, sadece planlama anlayışının değil, mali yönetimde disiplin ve otoritenin de kaybedilmesi sonucuna götürmektedir. Böyle bir yapıda plana gerek kalmaz, varsa da uygulanmaz. Türkiye’de 1980’ler sonrasındaki mali politika yönelişlerinin bir kısmı böyle bir dokunun yaratılması olarak da görülebilir. Bu durum salt kötü yönetim veya optik çarpılması gibi gerekçelerle açıklanılabilir değildir. Ancak bu durumun sürdürülemez olduğu da açıktır (Sekizinci Beşyillik Kalkınma Planı, 2000: 108).

Bugün Türkiye’de kamu harcamaları çok sayıda ve farklı yapıdaki bütçeler ile fon ve döner sermaye işletmeleri arasında dağılmıştır. Kamu harcamalarının yönetimi; genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe, özerk bütçe, fonlar ve döner sermaye işletmeleri aracılığıyla yapılmaktadır. Ayrıca, kamu kurumları nezdinde kurulu bazı vakıf, dernek veya sandıkların da kamusal görevler ifa ettikleri kabul edilmekte ve bunlara vergi bağışıklığı tanınarak, genel bütçeden pay verilerek veya devletin bizzat vermiş olduğu hizmetler mukabilinde vatandaşlardan bu türden örgütlenmeler için ayrıca ödeme talep edilerek, kamu adına kaynaklar elde edilmekte ve harcamalar yapılmaktadır. Bu nedenle, bütçe birliği ilkesinden uzaklaşmakta, destekli bütçe kapsamı dışında kalan kamu gelir ve giderleri nedeniyle kamu gelir ve giderlerinin tam ve net miktarı görülememektedir.

### **1.3.2. Mali Reformların Temel Fonksiyonları**

Ülkelerinde görülen mali politikalara ilişkin iyileştirmeler üzerine özellikle dünya bankası tarafından ülke çalışmaları yapılmış ve öneriler üretilmiştir. Bu çalışmalardan bir kısmı kamu harcamalarının seviyesi üzerinde durmuş (Public Expenditure Review), bir kısmı ise devlet örgütlenme yapıları ve bu bağlamda finansal yönetim ve bütçe sistemlerinin teknik



analiz ve değerlendirmesine yönelik olmuştur. Bu kapsamda elde edilen sonuçlarda verimli harcama yönetimi ve etkin bir bütçe sisteminin üç temel işlevi yerine getirmesi beklenmektedir. Mali reformların da ana çerçevesini oluşturan unsurlar; mali disiplinin sağlanması, stratejik öncelik sıralaması ve teknik etkinliklerin sağlanmasıdır.

### **1.3.2.1. Mali Disiplin**

Mali reformlarda, mali disiplinin sağlanması için merkezi hükümet ve ilgili mali birimlere verilen yetkiler çerçevesinde harcama ve borçlanma yapılmasını düzenleyen resmi kurallar getirilmesi ve kurallara uyulmaması halinde yaptırım uygulanması öngörülmüştür (Hürcan, 1999: 8). Mali disiplinin sağlanmasında yapılması gerekenler şu şekilde özetlenebilir:

- Bütçe de bütünlük ve disiplin kurulmalı; bütçe tahminleri güvenilir bir makro ekonomik çerçeveye oturtulmalı; bütçe ve muhasebe yapıları analizlere elverecek şekilde bütünleştirilmeli; kuruluşlara kendi bütçelerini yönetmede daha çok serbestlik, hesap vermede tam yükümlülük getirilmelidir.

- Mali tablolar ile mali bilgileri ve performans bilgilerini üretebilen, tahakkuk esasına dayalı, harcamacı kuruluşlar bazında uygulanan bir muhasebe sistemi benimsenmelidir.

- Kamu borçlarıyla taahhüt, garanti ve teşviklerinin kayıt ve takibini sağlayabilen, borçlanma politika ve stratejilerini belirleme de etkili bir borç yönetimi bulunmalıdır.

- Harcamacı kuruluşlarca, amaçları elde etmeye yardımcı olacak tutarlı ve etkili iç kontrol sistemleri yaratılmalı; iç kontrolleri sürekli gözeten, aksayan yanlarının düzeltilmesine dikkat çeken etkili mekanizmalar oluşturulmalıdır.

- Makro ekonomik istikrar açısından mali kurallar belirlenmelidir.

- İhtiyaç tahminleri, tahsilât kontrolü ve raporlaması yapabilen, acil haller için uygun eylem planları içeren bir nakit yönetimi kurulmalıdır.

- Kamu mali yönetiminin bütün öğelerinin doğru, hızlı ve uyumlu çalışmasına imkan veren, bilişim teknolojisi imkanları ile donatılmış bir yönetim bilgi sistemi kurulmalıdır.

- Kamu mali yönetimindeki mülki yönetime paralel yapılanmanın getirdiği sakıncaların giderilmesi, bütçe uygulamalarının rasyonalizasyonu, izlenebilirliği ve denetlenebilirliği için önemlidir (Gören, 2000: 80).

Bu çerçeveden mali disiplinin sağlanması konusunda yapılması gerekenler maddeler halinde sıralanmıştır. Bu bilgiler gelişmiş ülke örneklerinde uygulanan ve başarılı sonuçlar alan uygulamalardan çıkarılan sonuçlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **1.3.2.2. Stratejik Öncelik Sıralaması**

Mali sistemin sağlıklı işleyişini sağlayan ve harcama birimlerinin yerine getirmesi gereken ikinci temel fonksiyon, mevcut kısıtlı kaynaklarla talep edilen harcamaların önceliklere göre sıralanmasıdır. Burada toplum tercihlerinin tam olarak bilinmemesi ve devletin hiyerarşik yapısı bazı engeller oluşturmaktadır. Harcamaların önceliklere göre sıralanması siyasi bir süreçtir. Bu süreç seçmen kitlelerinin belirli kısıtlara göre geniş talep ve tercihlerinin birleştirilmesi ile kolektif hale getirilmesinin yanı sıra harcamacı kuruluşların mevcut harcamacılarından hangilerinin kısıtlı, hangi yeni programların uygulanabileceğinin ve bunlara ilişkin harcama tavanlarının belirlenmesine yönelik karar mekanizmalarını içermektedir (Aktan, 2006: 168).

Harcamaların belirli kural ve yöntemler dâhilinde belirlenmesi, sıralanması ve sonuçlarının kamuya duyurulması saydamlık ve sorumluluk ilkelerini geliştirecek, açıklanan

verilere göre oluşacak sapmalar kamuoyuna karşı yükümlülük ve siyasi maliyetler getireceğinden hedeflere ulaşılması için itici bir güç olacaktır (Hürcan, 1999: 10).

### **1.3.2.3. Teknik Etkinlik**

Mali disiplinin sağlanması ve kamu harcamalarının öncelik sıralamasına göre belirlenmesinin yanında bir başka önemli konu ise kamu hizmetlerinin etkinlik ilkesi çerçevesinde üretilmesi ve kamuya sunulmasıdır.

Ekonomik birim olarak gerçekleştirdiği faaliyetler açısından piyasalara daha yakın ve dolayısı ile daha geniş enformasyona sahip olan harcamacı kuruluşların, belirli düzeyde bir otonom yapı içerisinde çalışmaları ve bütçelerinin kendilerine verilen sorumluluk içinde uygulamaları bu noktada önemli hale gelmektedir. Harcamaların etkin yönetimi kuruluş açısından söz konusu mali yıl boyunca ne kadar ve hangi sürelerde kaynak giriş ve çıkışlarının mümkün olabileceğinin bilinmesine, en azından tahmin edilmesine bağlıdır. Kısaca, bütçe kaynaklarının kullanımında teknik etkinliğin sağlanması, harcamacı kuruluşların belirli bir otonom yapıda çalışmalarına, performansa dayalı sorumluluk mekanizmalarına, kuruluşlar arasında rekabet yapısına ve kaynak akışına ilişkin bilginin sağlanmasına dayanmaktadır (Hürcan, 1999: 10).

### **1.3.3. Mali Reformlarla İlgili Temel Kavramlar**

Dünya ekonomisinde yaşanan yapısal değişim; küreselleşme, globalizasyon, yenedünya düzeni gibi şemsiye kavramlarda ifadesini bulan, çok yönlü bir dönüşümün başlamasına yol açmıştır. Mali reformlarda bu uyumu sağlamak için önemli bir yapı taşı olmuştur. Mali reformların gerçekleştirilmesinde önemli kavramlar bu reformların içerisini doldurmuştur.

### 1.3.3.1. Saydamlık

Saydamlık, devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır. Bu tanımda iki unsurun altını çizmekte yarar vardır. Tanıma göre sistemin saydam olması için sadece aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesi değil, ne yapmaya niyetli oldukları konusunun da kamuoyuna sunulması gerekmektedir. Niyetlerinin açık bir biçimde belirlenmesi ve kamuoyuna sunulması hem niyetlerin kamu yararına uygun olup olmadığını tartışma olanağı yaratır, hem de vatandaşlara daha sonra davranışları ve bu davranışların sonuçlarını değerlendirmede önemli bir kıstas sunar. İkincisi, bilginin bir yerlerde mevcut olması sistemin saydam olduğunu göstermez. Bilginin vatandaş tarafından etkin bir biçimde kullanılabilmesini sağlayacak bir biçimde düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması gerekmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 16).

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu kesimi hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır. Kamu mali politikanın oluşturulması ve yürütülmesi ile ilgisi olan bütün kurum ve kuruluşlar olarak tanımlanabilir. Mali saydamlık verilerin ulaşılabilirliğini, kapsamlılığını, zamanlılığını, anlaşılır olmasını ve devlet faaliyetlerinin (kamu kesiminin iç ve dış faaliyetlerinin) uluslararası karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Böylece devletin mali durumu seçmenlerce ve mali piyasalarca doğru bir şekilde değerlendirilebilir. Mali saydamlık görevlilerin sorumluluğunu artırırken sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri de arttırır. Ayrıca devlet faaliyetlerinin bugün ve geleceğe ilişkin ekonomik ve sosyal etkileri de dahil fayda ve maliyetleri doğru olarak hesaplanır (Aktan ve Çoban, 2006: 17).

Devlet faaliyetlerinde mali saydamlık ilk olarak, devletin mali faaliyetlerine ilişkin niyet ve öngörülerini hakkındaki bilgilere ulaşılabilirliğini; ikinci olarak, devletin tamamına ait düzenli bir şekilde sınıflandırılmış hesapların ve yarı mali nitelikteki faaliyetlerine ilişkin tahmini içeren kapsamlı bütçe dokümanları da dahil olmak üzere devlete ait ayrıntılı bilgi ve verileri; üçüncü olarak kamu görevlilerin seçimi ve atanması ile ilgili kuralların açıkça ortaya konulmasını ve kamu alımları ile istihdamın yasal çerçevesinin bir standarda bağlanmış olmasını; son olarak da, mali saydamlık yayınlanan verilerin doğruluğu için bağımsız denetimi gerektirir (Kızıldaş, 2001: 8).

Saydamlığın mali reformlarda ve yeni kamu mali yönetimi anlayışında taşıdığı önem nedeniyle, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organization of Economic Cooperation and Development-OECD), Dünya Bankası (World Bank-WB) ve Uluslararası Para Fonu(International Monetary Fund-IMF) gibi uluslararası kuruluşlar bu konudaki araştırmalarını arttırmışlardır (Hürcan, 1999: 13).

Saydam bir sistem sayesinde, yönetenlerin kamunun kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandığı konusunda gerekli bilgileri vatandaşlara ulaşması, yönetenlerin, yetkilerini kamu yararına ters ve kendi çıkarlarını gözetten bir şekilde kullanmasının önüne geçecektir. Saydamlık, kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağladığı gibi, kamu yönetimine duyulan güveni de artıracaktır.

Polat'a göre Saydamlık için; (Polat, 2006: 42).

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Bilgilerin belli standartlar çerçevesinde düzenli olarak yayımlanması,
- Kaynak dağıtım ve kullanım sürecinde Bütçelerin hazırlanma, uygulanma ve raporlanma sürecinde açık olunması,

- Denetim ve istatistiksel veri yayınlama sisteminin kalitesi ve açıklığı açısından, bağımsız güvencelerinin olması, gerekmektedir.

- Kurumsal Alanda Saydamlığın Sağlanması
- Kamu Hesaplarında Saydamlığın Sağlanması
- Göstergeler ve Tahminlerde Saydamlığın Sağlanması

### **1.3.3.2. Mali Sorumluluk**

Sorumluluk ilkesi genel anlamda, karar vericilerin performanslarının ölçülmesini ifade etmektedir. Bu aynı zamanda belirli performans kriterlerine göre uygulama sonuçlarının değerlendirilmesini içermektedir. Mali reformların getirdiği anlayış çerçevesinde, yöneticiler yetkilerini herhangi bir müdahale olmaksızın kullanmalıdır. Bu sağlandığı takdirde yetkililer uygulama sonuçlarından sorumlu tutulmalıdır.

Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde birçok OECD ülkesi ön denetimleri azaltarak yöneticilere uygulamalarında esneklik sağlaması ve ortaya çıkan sonuçların dikkate alınarak değerlendirilmesini benimsemiştir. Bu yetkiyi kullanan yöneticilerin performans sözleşmelerine tabi tutulması ile sağlanmıştır. Önemli olan ortaya çıkarılan kamu hizmetinin, kaynakların etkin kullanımı ve verimlilik ilkelerine göre gerçekleştirilmesidir.

### **1.3.3.3. Hesap Verebilirlik**

Tevdi edilen sorumluluğun karşılığını verme yükümlülüğü olarak tanımlanan hesap verme sorumluluğu, geleneksel çerçevede, sorumluluğun devri ve yanlış yapılan işin cezalandırılması olarak algılanmaktadır. Bu görüşün aksine, modern kamu yönetimi literatürü hesap verme sorumluluğunun daha çok teşvik edici olduğunu vurgulamakta, bu çerçevede hesap verme sorumluluğunu başarıyı ve hizmeti göstermenin, performansı artırmanın fırsatı olarak görmektedir. Bu bakış açısıyla hesap verme sorumluluğu kavramı, performans

sorumluluğunun üstlenilmesini ve performansın kanıtlanmasını içermektedir. Hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmasıdır.

Hesap verme yönetim olgusunun özünde vardır ve bu nedenle de kaynakları yöneten her kişi ve örgütsel birimin en temel yükümlülüğüdür. Muhasebeciler kaynak kullanımı gerektiren işlemleri belgelendirmek ve kaydetmekten ve bu işlemleri özetleyen mali raporları hazırlamaktan sorumludurlar. Bu nedenle muhasebe, bir çok kaynağın kullanıldığı mali hesap verme süreci için temel bir unsur olma özelliğini taşır. Kamu yönetiminde mali hesabın tutulması ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verebilirliğin temel öğelerini oluşturur (Gören, 2000: 119).

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde şeffaflığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin etkili ve iyi işlemesi içinde açık ve şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme yükümlülüğü şeffaflığı sağlamanın vazgeçilmez bir aracı; şeffaflık da hesap verme yükümlülüğünün layık veçhile yerine getirebilmenin olmazsa olmaz bir ön koşuludur. Esasen hesap verme yükümlülüğü, kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda şeffaf olma zorunluluğudur. Etkin hesap verme yükümlülüğünün göstergeleri de;

- Görev ve sorumluluklarda netlik
- Performans beklentilerinde açıklık

- Beklentiler ve kapasiteler arasındaki denge

- Raporlamanın inanılrlığı

- Revizyon ve düzeltmelerin kabul edilebilirliği olarak sıralanabilir. Bu ilkelerden

her biri etkin hesap verme yükümlülüğünün değişik bir özelliğini yansıtır ve tümü bir arada kamu yönetimindeki yeni gelişmelere ve hizmet ifa şekillerine daha kolay cevap verebilen bir hesap verebilirlik anlayışı yaratırlar (Gören, 2000: 120).

#### **1.3.4. Türk Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılandırma Çalışmaları**

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, kamu mali yönetim sistemimizde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması ve sistemdeki dağınıklığın giderilmesi amacıyla 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanmıştır.

Bu bölümde kamu mali yönetiminde ve özellikle 5018 sayılı Kanun ile yapılan temel düzenlemeler ele alınacak ve söz konusu düzenlemelerin kamu mali yönetim sistemimizin yapısı ve sorunları karşısındaki olumlu ve olumsuz yönleri konusunda değerlendirmeler yapılacaktır.

#### **1.4. Kamu Mali Yönetiminde Yenilenme İhtiyacı ve Kamu Mali Yönetim Sistemlerine Yönelik Dünyadaki Yeni Yaklaşımlar**

Kamu kesiminin yeniden yapılandırılma çalışmaları, farklı gelişmişlik düzeyindeki ülkelerin önemli gündem maddelerinden birini oluşturmaktadır. Yeniden yapılanma çalışmalarında; kaynak kullanımında etkinliğin artırılması, hizmetin kalitesinin yükseltilmesi,



bütçe açıklarının ve kamu kesimi borçlanma gereğinin azaltılması gibi yaklaşımlar ön plana çıkmaktadır.

Dünya ekonomisinde 1970'li yılların sonundan itibaren başlayan ve 80'li yıllarda hızlanarak devam eden yapısal değişiklikler ekonomik ilişkilerin daha karmaşık bir yapıya bürünmesine yol açmıştır.

Kamu mali yönetim sistemine layık olduğu önemi vermeksizin kamu yönetiminde yapılacak bir yeniden yapılanma girişiminin başarı şansının zayıf olduğu kabul edilmektedir. Örneğin: Devlet bütçesinin yapısı, hazırlanışı ve uygulanmasında herhangi bir değişiklik yapmaksızın, bütçeye dahil harcamacı kuruluşlara tanınacak idari serbestlik ve esnekliğin fazla bir önemi olmayacaktır. Sağlıklı bir mali yönetim, karar süreçlerinde etkinliği yakalamak için olduğu kadar, denetlenebilirliği yakalamak için de bir gerekliliktir.

Mali yönetim bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim öğelerinden oluşur. Literatürde, sıklıkla bu faaliyetlerden birine veya ikisine -genellikle de bütçelemeye- çok fazla önem verildiğini, diğerlerine ise daha az öncelik tanındığını görmekteyiz.

Sağlıklı bir mali yönetim için gerekli olduğu düşünülen minimum koşullar;

- Gerçekçi gelir ve gider tahminlerini içeren bir bütçe hazırlanması ve ilgili yıl veya dönemin başlamasından önce resmen onanması,

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve tahakkuk esasına göre kurulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sisteminin bulunması,

- Bütçelenmiş giderleri finanse etmek amacıyla, bunların ödenmeleri gereken tarihlerde yeterli nakit bulundurulmasını teminen nakit ihtiyaçları tahminlemesini, nakit

tahsilat kontrolü ve raporlamasını, alacakların vadesinde tahsilini ve nakit sıkıntısı çekilen dönemler için uygun eylem planlarını içeren bir nakit yönetim sisteminin yürürlükte olması,

- Bütün iç ve dış borçların faiz ve anapara olarak bilinmesini, bunların muhasebe kayıtlarına gereği gibi işlenmesini ve mali tablolarda eksiksiz olarak gösterilmesini sağlayacak kapasitede bir borç yönetimi usul ve esasları bulunması ve bu esaslara riayeti sağlayacak mekanizmaların geliştirilmiş bulunması,

- Kaynak kullanımının kanunlar, yönetmelikler, kurumsal politikalar ve diğer gerekliliklerle uyumlu olmasını; kaynakların israfa, kayıplara ve kötü kullanıma karşı korunmasını; doğru ve güvenilir mali ve mali olmayan bilgi ve verilerin elde edilmesini, bunların korunmasını ve mali tablolar ile raporlarda tam olarak gösterilmesini sağlayacak bir iç kontrol sisteminin oluşturulması,

- Kamu kaynaklarının; verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığını bağımsız ve yansız bir şekilde hiç bir etki altında kalmadan, profesyonelce değerlendiren; bulgu, görüş ve tavsiyelerini başta Parlamento ve kamuoyu olmak üzere kamu yönetiminin tüm ilgililerine raporlarıyla sunan ve bu yolla bir yandan kamu yönetiminin iyileşmesine katkıda bulunurken bir yandan da kamu kurum ve kuruluşlarının ve giderek hükümetlerin inanılrlığını arttıran bir dış denetimin var olması, olarak sıralanabilir (Gören, 2000: 115).

Son yıllarda birçok ülkede kamu mali yönetim alanında önemli düzenlemelere gidildiği görülmektedir. Her ülkenin yerleşik ekonomik, sosyal ve kültürel yapısı, kamu yönetimi ile kamu mali yönetim sistemlerine bağlı olarak düzenlemeler farklılık göstermektedir. Küreselleşmeye uyum olarak da nitelendirilebilecek kamu hizmetleriyle ilgili düzenlemeler genelde, devletin yeniden yapılandırılması veya kamu yönetiminin yeniden

yapılandırılması çalışmalarıyla birlikte gündeme gelmektedir (Tokatloğlu, 2005: 120). Ancak dünyada, kamu mali yönetim reformlarının bazı ortak özellikleri vardır; kamu mali yönetim reformları, üç temel unsuru sağlamak üzere gerçekleştirilmektedir. Bunlardan bazıları; toplam mali disiplin, stratejik önceliklere göre kaynakların dağıtımı ve kullanımı ve kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik ve verimliliğin sağlanmasıdır. Bunları gerçekleştirebilmek için de yüzyıldır devam eden bütçe reformları, kamunun üç temel fonksiyonunu yeniden formüle etmek üzerinde yoğunlaşmıştır. Bunlar; kamu kaynaklarının kontrolü, orta vadeli kaynak tahsisi ve kaynakların yönetimidir.

Mali disiplin için gerekli kurumsal düzenlemelerin yapılması bütçe uygulamasının sonuçları bakımından önemlidir. Bu kapsamda, kamu idarelerince belirlenmiş ödenek tavanları içinde kalmak suretiyle bütçe yapılması, bütçe parlamentoda olandıktan sonra bütçe ödeneklerinin kamu idarelerince artırılamaması, mali yıl içinde parlamentonun izni olmadan ödenek eklenmesi konusunda merkezi kuruluşlara izin verilmemesidir. Mali disiplin anlayışının en temel unsuru, kullanılabilir kaynakları dikkate almak suretiyle kamu bütçesinin şekillendirilmesidir. Esasında kamu mali yönetim sisteminde getirilen bütçe sınırlamaları ile birlikte kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde kamu idarelerine verilen esneklikler, biraz önce bahsedilen üç amacın gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynayacak, aynı zamanda kamu mali yönetiminde değişimin önünü açacaktır.

Kamu mali yönetim sisteminde yapılan reformların ikinci amacı, kamu kaynaklarının tahsisinde hükümetin ve dolayısıyla idarenin stratejik önceliklerinin ve program etkinliğinin dikkate alınması yönünde yapılan düzenlemelerdir. Kaynakların tahsisinde hükümet tarafından belirlenen ulusal önceliklerin dikkate alınması, hesap verme sorumluluğunun bir gereğidir. Çünkü kaynak tahsisi temelde politik bir konudur. Bu bakımdan

bütçeleme sürecinin ilk aşamasında hükümetin öncelikleri arasından kamu kaynağı tahsis edilecek alanlar, etkinlik analizleri de kullanılmak suretiyle belirlenmektedir.

Üçüncü unsur, kamu sektörünün performansının diğer bir deyişle verimliliğinin artırılmasıdır. Kamu hizmetlerinin mümkün olan en düşük maliyetle sunulması, gelişmiş ülkeler dâhil dünyada birçok ülke gündemini meşgul eden bir konudur. Bu konuda özellikle gelişmiş ülkeler önemli mesafeler kaydetmiş ve kamu mali yönetim sistemlerini bu yönde değişime tabi tutmuşlardır. Öte yandan OECD, üye ülkelerin ekonomilerinin performansı ile mali disiplinin yakından ilgili olduğunu ve genelde bütçe fazlası veren ülkelerin bütçe sürecini reforme eden ve modern bütçe sistemlerini uygulayan ülkeler oldukları sonucuna varmıştır.

Kamu harcama sisteminde etkinliğin sağlanması için; çok yıllık bütçeleme (orta vadeli harcama sistemi), gerçekçi ekonomik varsayımlar, kamu kaynaklarının yukarıdan aşağıya tahsis edildiği bütçeleme, bütçenin saydamlığı, sonuçlara odaklanma, girdi odaklı kaynak tahsisinden çıktı odaklı kaynak tahsisine yönelik ve girdiler üzerindeki merkezi kontrollerin azaltılması, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin ön plana çıktığı modern bütçe yönetim uygulamalarının gerekli olduğu OECD tarafından ifade edilmektedir (Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, 2006: 11).

Dünyada kamu harcama ve kontrol sistemi alanında yapılan reformlarda çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve genel yönetim sektörünün tamamını kapsayan bağımsız dış denetim uygulamaları ön plana çıkmaktadır.

Çok Yıllı Bütçeleme yaklaşımı temelde; gerçekçi ekonomik varsayımlara ve öngörülere dayanılarak hazırlanan makroekonomik göstergeler ile ortaya konulan mali hedeflere uygun olarak, bütçe ödeneklerinin, orta vadeli bir perspektifle kurumsal ve sektörel

politika ve önceliklere tahsis edilmesine dayanmaktadır. Etkin bir bütçeleme, ihtiyaçlar ve kaynaklar arasındaki dengeyi etkin bir şekilde kurmayı gerektirir. Çok Yıllı Bütçeleme, kaynak dağıtımında ve kaynak kullanımında harcamacı idarelere yetki veren ve sorumluluk yükleyen bir yaklaşımdır.

Öte yandan, gerçekçi olmayan ekonomik varsayımlar, kamu harcamalarının gereksiz yere artması, verimli olmayan bütçe faaliyet ve projelerine kaynak tahsisini beraberinde getirmektedir.

Kamu idarelerine ödenek tahsisinde, kamu idarelerinden ödenek tekliflerini alıp, bu teklifleri teker teker irdeleyip ilgili idarelerle görüşmeler yaparak, tahsis edilecek ödenek miktarını ve hizmet alanlarını belirlemek şeklinde yapılan uygulama şimdi birçok ülkede terkedilmiş durumdadır. Bunun yerine, yukarıdan aşağıya doğru ödenek tahsisi denilen, hükümetin ilgili yılda tahsis edilecek toplam ödeneği önceden belirlemesi, kamu idarelerine tahsis edilecek ödenekler için de ayrıca bir tavan konması, önceden belirlenen tavanlar dâhilinde yürütecekleri faaliyet ve projeler için kaynak dağılımının kamu idareleri tarafından Maliye Bakanlığının müdahalesi olmadan yapılmasıdır.

### **1.5. Türk Kamu Mali Yönetiminin 5018 Sayılı Kanunla Yeniden Tasarlanması**

Türkiye'de Cumhuriyetin ilanıyla başlayan reform çabaları mali yönetim alanında da devam etmektedir. Mali yönetim alanındaki reformlar, harcama yönetiminde reform, bütçe reformu veya kamu mali yönetimi reformu gibi değişik başlıklar altında yapılmıştır. Türkiye'nin uluslararası organizasyonlara üyeliği ile reform çabaları hızlanmış ve hala devam etmektedir. Özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası ve Avrupa Birliği'ne

üyelik süreci gelişmeleri hızlandırmış ve zorunlu hale getirmiştir. Bu tür kuruluş ve birliklerin kamu mali yönetim sistemine etkileri de oldukça fazla olmuştur.

Türkiye'de mali yönetim alanında çıkarılan ilk kanun 1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur. Bu kanun bazı değişikliklerle 2004 yılına kadar varlığını korumuştur. 1050 sayılı Kanun mali mevzuatın anayasası olarak da adlandırılmaktadır. Gelişen ve değişen koşullara yeterince uyum sağlayamayan Kanun 24.12.2003 tarihinde tamamen yürürlükten kaldırılmıştır.

Gerek dünyadaki gelişmeler gerekse ülkedeki eksiklikler ve sorunlar Türkiye'de mali alandaki yapılanma gerekliliğini kaçınılmaz hale getirmiştir. Bu sebeple 24.12.2003 tarih ve 25329 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Ancak 5018 sayılı Kanunun esasa ilişkin maddeleri 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

### **1.5.1. Türkiye’de Ekonomik ve Mali Birimleri Yeniden Yapılandırma Çalışmalarının Tarihsel Gelişimi**

Türkiye’de Cumhuriyet döneminde, kamu yönetiminde yeniden yapılanma arayışları II. Dünya savaşından sonra belirginlik kazanmaya başlamış, konu ile ilgili bilimsel araştırmalara ihtiyaç duyulmuştur. Bu araştırmalara 1949 yılında hazırlanan “Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma” konusundaki NEUMARK Raporu, 1950 yılında Dünya Bankası ile müştereken hazırlanan BARKER Raporu, 1951 yılında Maliye Bakanlığına sunulan MARTİN ve CUSH Raporu, 1995 yılında Dünya Bankasınca hazırlanan T.C Kamu Maliyesi Yönetim Projesi Değerlendirme Raporu örnek olarak gösterilebilir.

1949 yılında İstanbul Üniversitesi profesörlerinden Dr. F. Neumark, Başbakanlığın talebi üzerine “Devlet Daireleri ve Müesseselerinin Rasyonel Çalışması Hakkında” bir rapor hazırlamıştır. Raporda idarede yeniden düzenlemeyi gerektiren nedenler, yeni düzenleme için gerekli örgütler, memur sorunları ve rasyonel çalışmayı sağlayacak tedbirler, ilkeler ve öneriler yer almıştır (Sekizinci Beşyillik Kalkınma Planı, 2000: 7).

Söz konusu Raporda reformu gerektiren nedenler; memur sayısının fazlalığı, memur sayısının dağılımındaki bozukluklar, memurların niteliklerindeki yetersizlikler, örgütlenmedeki bozukluk ve sıkıntılar, mevzuatın ortaya çıkardığı sorunlar, denetimdeki yetersizlik ve sorunlar ile aşırı kırtasiyeciliğin yol açtığı sorunlardır.

1951 yılında Türkiye ve Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankasının (Dünya Bankası) finanse ettiği ve 13 kişilik bir kurul tarafından hazırlanan ve kurul başkanı James M. Barker’in ismine atfen Barker Raporu adı verilen çalışma hükümete sunulmuştur.

Kapsamlı bir şekilde hazırlanan Rapor, Türk idari sistemiyle ilgili sorunları açıklayıp, personel sorunları ile ilgilenecek bir devlet personel dairesi kurulması, devlet dairelerinde danışma hizmetlerinin düzeltilmesi gibi öneriler getirmekte ve merkeziyetçi sistemi, yetkilerin alt kademelere verilememiş olmasını eleştirmektedir (Sekizinci Beşyillik Kalkınma Planı, 2000: 8).

Söz konusu Raporda devlet faaliyetlerinin iyileştirilmesi ile ilgili olarak getirilen öneriler şöyledir:

- İdari politikada ve uygulamasında yetki ve sorumlulukların devri ile sorumlulukların dağılımının daha iyi şekilde yapılması.
- Devlet fonksiyonlarının mali ve idari fonksiyonlarından daha büyük bir kısmını yüklenmeleri için illerin ve mahalli idarelerinin teşvik edilmesi.

- Mevcut memurların idaresi sisteminin tam olarak revizyona tabi tutulması ve kariyer esasına dayanan bir personel sisteminin kurulması.

- Maliye Bakanlığının yeniden organize edilmesi, standardize edilmiş ve sadeleştirilmiş bir devlet muhasebe sisteminin kurulması, bakanlıklardaki bütçe dairesi başkanlıklarının özellikle kendi amirlerine karşı sorumlu olmaları, Sayıştay'ın harcamadan sonraki denetim sorumluluğunun tüm işlemleri kapsayacak şekilde genişletilmesidir.

Türkiye'de 1949 yılında mali konularda kısa süreli inceleme yapan Dr. Roy Blough tarafından bu konuda araştırma yapılması konusundaki önerisinin Maliye Bakanlığınca uygun görülmesi üzerine; Amerika Birleşik Devletleri ile Maliye Bakanlığı arasında sözleşme imzalanmıştır. Raporu hazırlayan James W. Martin ve Frank C. E. Cush'un isimlerinden dolayı bu Rapor Martin-Cush Raporu olarak bilinmektedir. Maliye Bakanlığınca İngilizce olarak sunulan bu Raporun Türkçeye çevirisi de yapılmıştır (Martin ve Cush, 1952)

Raporun ilginç ve ayırt edici özelliği, yönetim ve yönetim sorunları üzerinde ağırlıklı olarak durmasıdır. Bu Rapor hazırlanırken Martin ve Cush üniversiteden ve Maliye ve diğer bakanlık bürokratlarından yararlanmışlardır.

Martin-Cush Raporunun inceleme konusu, "Daha sağlam bir milli iktisat bünyesine uygun olarak mali idareyi ıslah çarelerini araştırmak" olarak belirtilmiştir. Raporunda, esas olarak Maliye Bakanlığını ele alınmasına karşılık ülkenin diğer yönetsel yapısındaki eksiklik ve aksaklıklar da ele alınıp değerlendirilmiştir.

Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP), geniş bir uzman kadrosu tarafından 1962 yılında başlatılan proje 1963 yılında bitirilmiştir. Proje merkezi hükümet teşkilatının yeniden düzenlenmesi ile ilgili tüm sorunları kapsamına almış; taşra kuruluşlarını, mahalli idareleri ve kamu iktisadi teşebbüslerini kapsam dışı bırakmıştır (Dinçer



ve Yılmaz 2003: 53). Bu kuruluşlarla ilgili araştırmalar daha sonra 1964–1966 yılları arasında yapılmıştır. Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi, Türkiye Cumhuriyeti merkezi hükümet örgütüne baēlı kurumlar arasında görev daēılımını incelemek ve kamu hizmetlerinin daha verimli çalışmasının nasıl saēlanabileceēi yolunda öneriler hazırlamak üzere yapılan geniş kapsamlı araştırmadır. Araştırma TODAİE uzmanları tarafından yapılan ön hazırlıēa dayanılarak, TODAİE, DPT, Devlet Personel Dairesi, Ankara Üniversitesi ile ilgili bakanlık ve dairelerin iřbirliēiyle gerçekleşmiştir.

Türk yönetsel araştırmalar tarihinin en önemli unsurlarından biri olan MEHTAP Raporu, ilk olarak merkezi hükümet örgütünün genel yapısını ele almakta, bakanlar kurulunun çalışma koşulları, Başbakanlık örgütü, devlet bakanı ve başbakan yardımcılıkları ve Bařbakanlıēa baēlı kuruluşlarla, özerk kuruluşların durumları hakkında saptamalar yapmakta ve öneriler getirmektedir. Ardından yönetsel kuruluşların yaratılması ya da görevlendirilmesinde mevzuat sorunu ve merkezi hükümetin taşra örgütü eleştirel açıdan incelenmektedir.

Araştırmanın ikinci bölümünde bütün birimlerin ortak görevleri gözden geçirilmekte, sonraki bölümlerdeyse, merkezi hükümetin üstlendiēi görevler dört grup içinde incelenmektedir. Bu bölümlerde tek tek bakanlık veya kuruluşlar deēil, hizmet türleri odak teşkil etmektedir. Bundan sonra, kamu görevi olarak, merkezi hükümetçe üstlenilmesi gerekli görülüp de uygulamada eksik yapılanlar sayılmakta ve bu duruma yol ačan nedenler (personel yetersizliēi, yönlendirme ve denetim yokluēu, örgütlenmede aksaklıklar, kırtasiyecilik ve iyi düzenlenmemiş merkeziyetçilik) belirlenmektedir.

Rapor, bakanlar kurulu, Başbakanlık, bakanlıklar ve onlara bağlı kuruluşlar, özerk kuruluşlar ve merkezi hükümet teşkilâtının taşra birimlerinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin önerilerin özetlenmesiyle son bulmaktadır.

Raporun “Mali ve İktisadi Görevler” bölümünde; Türk idare sisteminde mali görevlerin kanunlarla, Maliye ve Gümrük ve Tekel Bakanlıklarıyla, T.C.Merkez Bankası Amortisman Sandığı ve Sayıştay’a verildiği saptaması yapılmış ve Maliye Bakanlığı bünyesinde bu kadar çok görevin toplanması eleştirilmiştir. DPT’nin kuruluşu ile birlikte, Devlet yapısı içinde işbirliği ve eşgüdüm olanaklarının arttığı belirtilerek, Maliye Bakanlığı bünyesinde pek çok görevin başka birimlere dağıtılması gerektiği önerisi getirilmiştir.

Raporda; Maliye Bakanlığının aşağıdaki görevleri ilgili teşkilatlara veya bakanlıklara verilmesi gerektiği belirtilmiştir: (Merkezî Hükümet Teşkilâtı Kuruluş Ve Görevleri: Merkezî Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu, 1996).

- Genel yatırım politikasının esaslarını tespit,
- İktisadi Devlet Teşebbüslerinin yatırım politikalarını tespit,
- Dış iktisadi münasebetleri düzenleme,
- İki taraflı ve çok taraflı anlaşmalar akdi hususunda müzakereleri yapma ve sonuçlandırma,
- Bağımsız iktisadi ve mali temsilcilikler kurma (dış temsil görevi yapanlar nezdinde maliye ve iktisat müşavirleri bulundurma görevi saklı kalmak şartı ile).

Bu yaklaşım daha sonra 1970’li ve 1980’li yıllarda ürünlerini vermiş ve Maliye Bakanlığı önce yurt dışı ekonomik ve ticari temsil görevlerinin önemli bir bölümünü Dışişleri Bakanlığı’na devretmiş, daha sonrada bünyesinde bulunan Hazine birimlerini, Hazine ve Dış

Ticaret Müsteşarlığı (Daha sonra Hazine Müsteşarlığı) adıyla kurulan Başbakanlığa bağlı olarak kurulan örgüte devretmiştir.

KAYA Projesi 1988 yılında DPT tarafından TODAİE'den Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planına ışık tutacak şekilde ve kamu yönetimini geliştirmek ve yeniden düzenlemek üzere bugüne kadar yapılmış olan çalışmaların uygulamaya ne ölçüde yansıdığını araştırmak, yapılan bu çalışmaların ve uygulamaların eksik yönlerini, aksaklıklarını, darboğazlarını ve sorunlarını belirlemek ve bunlarla ilgili alınması gereken önlemleri açıklığa kavuşturmak, Avrupa Topluluğuna yönetsel uyum amacıyla gerekli hazırlıkları saptamak üzere bir yönetim araştırması yapılmasının istenmesiyle başlamıştır.

Bu istem üzerine başlatılan kamu yönetimi araştırma projesinin kapsamına, merkezi yönetimi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşlarla, bunların taşra örgütleri, yerel yönetimler ve öteki kamu kurumları alınmıştır. Çok sayıda araştırmacının yaptığı çalışmalar sonucunda, proje yönetim kurulunun genel raporu, 1991 yılında TODAİE tarafından yayımlanmıştır.

KAYA Raporu, merkezi yönetimin merkez ve taşra örgütü ile yerel yönetimleri, süratli, ekonomik, verimli ve nitelikli hizmet görececek bir düzene kavuşturmak ve böyle bir düzende iş görmelerini sağlamak için; bu kuruluşların amaçlarında, görevlerinde, görevlerinin bölünüşünde, örgüt yapılarında, personel sisteminde, kaynaklarında ve bunların kullanım biçimlerinde, yöntemlerinde, mevzuatında, iletişim ve halkla ilişkiler sisteminde var olan aksaklıkları, bozuklukları ve eksiklikleri saptamaya çalışmış, bu konularda yapılması gerekenleri önermiştir.

KAYA projesinde oluşturulan çalışma grupları kendi alanlarına giren konuları inceleyerek, bu alanda yaşanan sorunları saptamışlar ve sorunların ortadan kaldırılması için

gereken çözüm önerilerini ortaya koymuşlardır. Bu kapsamda hazırlanan raporlar proje yönetim kurulu tarafından değerlendirilmiş ve KAYA Projesi adıyla bilinen ve yayımlanan “Kamu Yönetimi Araştırma Projesi Genel Rapor” şekline getirilmiştir. Bu Rapor dokuz ana bölümden oluşmuştur.

Mali ve Ekonomik Kuruluşlar Araştırma Grubunun başlıca inceleme alanı, Türkiye'deki ekonomik ve mali yönetim ve bununla ilgili kuruluşları içine almıştır. Bu alandaki ana sorunlardan birisinin, mali ve ekonomik yönetimin kapsamca belirlenmesi olduğu belirtilerek, bir yandan Raporun hazırlandığı dönemde kamu yönetiminin üstlendiği görevlerin çeşitlenip çoğalmasının, öte yandan pek çok kamusal etkinliğin ekonomik ve mali alanda yansımalarının görülmesinin, mali ve ekonomik yönetimin kapsamının belirlenmesini güçleştirici bir etken olarak belirtilmiştir. Aynı bağlamda, ekonomik ve mali yönetimin yeniden düzenlenmesine yönelik önerilerin geliştirilmesinde yardımcı olabileceği düşüncesiyle, çeşitli ülkelerin ekonomik yönetimle ilgili örgüt şemaları da getirtilerek araştırma sürecinde değerlendirilmişlerdir. Yürütülen çalışmalar sonunda, ekonomik ve mali yönetim alanında yapılabilecek yeniden düzenlemeleri kapsayıcı 7 ayrı model geliştirilerek, bunlar içinde Türkiye koşullarına en uygun olabilecek model ortaya konulmaya çalışılmıştır (Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor, 1991: 9).

KAYA Raporunda Türk Kamu Yönetiminin en belirgin sorunlarından birisinin, örgütsel işleyiş sırasında ilgili kuruluşlar arasındaki işbirliği ve eşgüdümün yeterli ölçüde sağlanamadığı belirtilmektedir. Bunun başlıca nedeni olarak, yönetimin doğal akışı içinde etkin bir biçimde sağlanmasının temel koşullarından olan birlikte çalışma, karar oluşturma, işbirliği yapma alışkanlık ve anlayışının yeterince gelişmemiş olması gösterilmiştir.

### **1.5.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun ile Getirilen Yenilikler**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mali sistemi köklü bir şekilde değiştirmiştir. Söz konusu kanunla kamu mali yönetimindeki değişiklikleri şu şekilde belirtmek mümkündür:

- Kamu kaynaklarının kullanımı ve kamuda etkinlik arayışları
- Stratejik planlama anlayışı
- Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinin etkinleştirilmesi ve bütçeleme anlayışındaki değişim

- Harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin kurulması
- Mali yönetimde saydamlık sağlanması;
- Hesap verme sorumluluğunun etkin hale getirilmesi;
- Denetimden beklentilerin artması ve değişmesidir.

Bu değişikliklerden bazılarını daha ayrıntılı olarak ele almak gerekir. 5018 sayılı Kanunla getirilen en önemli değişikliklerden biri performansa dayalı mali yapıdır. Son yıllarda alt yapısı hazırlanan performansa dayalı mali yapı çalışmaları bu Kanun ile somutlaştırılmıştır. Kanunun çıkarılma gerekçesi olarak, kamu mali yönetimindeki etkinsizlik, verimsizlik, ihtiyaçlara cevap verememe gibi sebepler ön plana çıkmaktadır. Bu Kanun ile getirilen düzenlemeler kamu mali yönetiminde “disiplini ve etkinliği” sağlamaya yöneliktir.

Söz konusu Kanun ile kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin fonksiyonel ve organizasyonel yapısı ve mekanizmaları yeniden tanımlanmış ve sistem içindeki aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları yeni bir yaklaşımla belirlenmiştir. Sistemin dayandığı esaslar

ile gerekli müesseseler, hukuki ve idari alt yapı, gelişmiş ülke uygulamaları ve uluslararası standartlar doğrultusunda yeniden tasarlanmıştır (Midyat, <http://www.stratejikboyut.com/index.php?option=com>. E. T. 09.04.2009).

Kanunda kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler olarak tanımlanmıştır (m.3/1). Burada ifade edilen etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik terimleri performans yönetiminin alt açımlarıdır. Dolayısıyla mali yönetimin performansa dayalı olacağı yasal hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 49. maddesi ile performansa dayalı yönetim anlayışı çerçevesinde bütçeye ilişkin istatistikî verilerin daha düzenli ve her türlü ihtiyaca cevap verecek şekilde derlenmesi gerekmektedir. Mali istatistikler konusuna ilişkin olarak, devlet muhasebe sisteminin buna uygun olarak düzenlenmesi hükme bağlanmıştır. Devlet muhasebe sisteminde amaç etkinliktir. Uluslararası standartlara uygunluk esastır. 52 ve 53. maddeler ile de malî istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde hazırlanacağı hükme bağlanmıştır. Mali istatistikler ilgili kurumlarca, belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanıp Maliye Bakanlığı'na gönderilecektir. İlgili istatistikler Maliye Bakanlığı tarafından derlenecektir. İstatistiklerin kolayca ulaşılabilir olması esas olacaktır.

Kanunda kamu maliyesinin temel ilkeleri sayılmıştır. Bunlardan önemli olanlar şöyle sıralanabilir: Kamu maliyesi kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır. Maliye politikası makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür. Kamu mali yönetimi ekonomik, mali ve sosyal etkinliği birlikte

sağlayacak şekilde yürütülür. Kamu maliyesinde etkin gelir elde edilmesi ve harcama yapılması için gerekli analiz yöntemleri (fayda- maliyet, fayda- etkinlik, vs) kullanılır (m.5).

Bu ilkeler genel olarak değerlendirildiğinde performansa yönelik oldukları görülmektedir. Dolayısıyla daha sorumlu bir mali yönetim öngörülmüştür. Burada dikkat çeken bir husus ekonomik etkinliğin yanı sıra “sosyal etkinliğin” de vurgulandığıdır. Ancak, burada sosyal etkinlik vurgusunda dikkat edilmesi gereken durum devletin “sosyal devlet” olarak değil “düzenleyici devlet” olarak sosyal refahı etkinleştireceğidir. Zira kamu yönetimini yeniden yapılandırma çalışmaları genel olarak değerlendirildiğinde böyle bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu ilkelere ilave olarak kamu mali yönetiminin TBMM’nin bütçe hakkına uygun şekilde işletileceği ayrıca belirtilmiştir. Bu durum mali gücün yine merkezi yönetimde olduğunu göstermektedir (Öz ve Kaplan, 2005: 246).

Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda ise bu ilkeler “bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılması” şeklinde belirtilmiş (m.22) ve bunlara ilişkin olarak belli yaptırımlar öngörülmüştür. Muhasebe-i Umumiye Kanununda da verimlilik ve tutumluluk esasları belirtilmiştir. Ancak, uygulamadan anlaşıldığı üzere, belirtilen bu hususlar modern anlamda performansa dayalı yönetim için yeterli değildir. Mülga kanunda tutumluluk ve verimlilik ilkeleri hüküm altına alınmıştır (m. 22/b-II). Ancak, performansa dayalı yönetimin üçüncü ayağı olan etkinlik hususuna ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kurumların performans esaslı yönetimi gerçekleştirmek amacıyla “katılımcılık ilkesi” dâhilinde stratejik planlama yapacakları hükme bağlanmıştır (m.9). Bu durum kamu hizmetlerinin istenilen kalitede olması için gerekli görülmüştür. Stratejik planlama 5018 sayılı Kanunda, kamu kurum ve kuruluşlarının orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve

önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan (m.3/n) olarak tanımlanmıştır. Kamu kurumlarının bütçelerini stratejik amaçlara uyumlu ve performans esaslı olarak hazırlamaları hükme bağlanmıştır. Yine Belediye Kanununda, 50 binin üzerindeki belediyeler için stratejik plan yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Türk kamu yönetiminin mevcut yapısı içinde yer alan kamu kurumlarının, klasik esaslara dayanan ve bu çerçevede bürokratik amaç ve hedeflerini gösteren gelecek planları şu veya bu şekilde bulunmaktadır. Stratejik planlama yaklaşımı çerçevesinde bu amaç ve hedeflerin yeniden gözden geçirilmesi, küresel dinamiklerin ortaya çıkardığı değişim gerekleriyle uyumlu hale getirilmesi, tespit edilen eksikliklerin giderilmesi amaçlanmaktadır.

5018 sayılı kanundaki önemli düzenlemelerden biri de mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğudur. Söz konusu kanununda mali şeffaflığa ilişkin hükümler önemlidir. Buna göre her türlü kaynağın elde edilmesi ve kullanılmasında denetim sağlamak amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği hükme bağlanmıştır (m.7). Bu hüküm, 9 Ekim 2003 tarihinde kabul edilip 24 Nisan 2004 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkında Kanun ile hayata geçirilmek istenen “kamudan bilgi alma hakkı” ile doğru orantılıdır.

Yine her türlü kaynağın elde edilmesi ve kullanılmasında sorumlu olanlar, yetkili mercilere hesap vermek zorundadırlar (m.8). Mali şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesini hayata geçirmek amacıyla üst yöneticilerin ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin, idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlemeleri ve bu raporların, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen



sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanması (m.41) hüküm altına alınmıştır. Böylelikle üst yöneticiler kendi faaliyetlerini düzenli olarak raporlayıp kamuoyuna duyuracaklardır. Bu raporların bir örneği Sayıştay'a verilir. Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler değerlendirme raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunar (m.41). Sayıştay, genel uygunluk bildiriminde bulunurken dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporlarını dikkate alır (m.43).

Hesap verme sorumluluğunun etkin hale getirilmesi; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olması ve yetkili kılınmış mercilere hesap verme zorunluluğunun olmasıdır.

#### **1.5.2.1. Kanunda Bütçe Sistemine İlişkin Düzenlemeler**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali sistemimize giren yeni düzenlemeler ise şunlardır:

- Bütçe kapsamı ile ilgili düzenlemeler; bütçenin kapsamı genişletilerek genel ve katma bütçe yerine merkezi yönetim bütçesi (genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurum bütçeleri), Sosyal Güvenlik Kurum Bütçesi ve Mahalli İdare Bütçesi kavramları getirilmiştir.

- Çok yıllık bütçe uygulaması; kurum bütçeleri çok yıllık bütçeleme anlayışı içinde üç yıllık hazırlanmakta uygulama yılı bütçesi, yasama organında (TBMM) kanunlaşmakta

izleyen iki yılın bütçe rakamları ise gösterge niteliğinde kanunda yer almaktadır. Bütçe sistemine ilişkin diğer değişiklikler ise şunlardır:

- Performans esaslı bütçelemeye geçilmesi
- Tahakkuk bazlı muhasebe sistemi
- Mali istatistik uygulamaları
- İç kontrol sistemine geçilmesi
- Hesap verme ve mali saydamlık
- Sorumluluk
- Dış denetim.

#### **1.5.2.2. Kanunda Belirtilen Sorumlular ve Sorumlulukları**

5018 sayılı Kanuna göre sorumlular ve sorumlulukları şu şekilde belirtilmiştir.

- Bakanlar: yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı Yasa, bakanları kendi bütçelerinin ita amirleri, ita amirini ise devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin geçici ya da kesin olarak ödenmesi hakkında yazılı emir ve izin veren yetkili olarak tanımlamıştır. Diğer bir ifadeyle bütçe kanunu ile bakanlıklara tahsis edilen ödeneğin harcama yetkisi bakanlara aittir. 5018 sayılı Yasa ile bu yetki harcama yetkililerine verilmiştir.

- Üst Yöneticiler: 5018 sayılı Kanunun 11. maddesine göre, bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

5018 sayılı Kanun ile müsteşar ve diğer üst yöneticilere teşkilat yasaları ve diğer kanunlardaki sorumluluklarına ek olarak, üst yönetici sıfatıyla yeni bir sorumluluk yüklenmiştir. Kanun gereği, üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile

hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumludur (Candan, 2006: 3). Bu sorumluluk bakanlıklara bağlı kurum ve kuruluşların üst yöneticileri bakımından bakana karşı, mahalli idarelerde ise ilgili meclislerine karşıdır.

- Harcama Yetkilisi: Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir. Harcama birimi; kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimdir. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.

İç denetçi, denetim raporunu, belirli bir sürede cevaplandırmak üzere denetime tabi tutulan birimin harcama yetkilisine verir. Harcama yetkilisi gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu cevaplandırarak iç denetçiye gönderir, denetlenen faaliyetler konusunda, denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin önlemleri alır. Önlem alınmaması halinde iç denetim birimi başkanı üst yöneticiyi bilgilendirir.

Bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel unsurdur. Merkez teşkilatı içerisinde; örneğin Başbakanlık veya bakanlıklar içerisinde teftiş kurulu başkanlığında kurul başkanı, genel müdürlüklerde genel müdür, müstakil daire başkanlığında daire başkanı harcama yetkilisidir. Özel bütçeli kuruluşlarda; örneğin üniversite ve ileri teknoloji enstitülerinde genel sekreterliklerde genel sekreter, fakültelerde dekan, enstitülerde ve merkezlerde müdür, bölümlerde başkan vb. harcama yetkilisidir. Mahalli düzeydeki

idarelerden; illerde vali, ilçelerde kaymakam, belediyelerde belediye başkanları ve birlik başkanları harcama yetkilisidir.

5393 sayılı Kanununun 63. maddesine göre belediyelerde bütçe ile ödenek tahsis edilen her birim (büyük şehirlerde daire başkanlıkları, belediyelerde birim müdürlükleri) harcama yetkilisidirler. Aynı şekilde 5018 sayılı Kanunda harcama yetkilileri hem tanımlanmış ve hem de görev alanları belirtilmiştir. 5018 sayılı Kanununun 3. maddesinin (k) bendinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Belediyelerde en üst yetkili belediye başkanı olmasına rağmen 5018 sayılı Kanun, bütçe uygulaması bakımından birim amirini en üst yetkili saymıştır. Dolayısıyla mali sorumluluk açısından harcama yetkilisi doğrudan sorumlu olmakla birlikte birim amirinin belediye başkanına karşı da idari sorumluluğu ortadan kalkmamıştır. Bir diğer anlatımla belediye başkanının en üst yönetici olarak alt birimlerin faaliyetleri yönüyle idari sorumluluğu da devam etmektedir (Önder, 2008: 4).

- Mali Hizmetler Birimi ve Mali Hizmetler Birimi Yetkilisi: 5018 sayılı Kanununun 60. maddesine göre kamu idarelerinde, idarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek, ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek, genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek, ön malî kontrol faaliyetini yürütmek, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak, malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak gibi idarenin mali işlemlerinin yürütülmesinden sorumludurlar.

Ayrıca mali hizmetler birimi yöneticileri, iç denetçiler tarafından yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlara ilişkin olarak üst yönetici tarafından verilen görevleri yerine getirmekten sorumludur.

- Muhasebe Yetkilisi: Muhasebe hizmeti, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmekle yükümlüdür.

Belediyelerde muhasebe hizmeti mali hizmetler birimi içinde yürütülmektedir. Muhasebe yetkilisi mali hizmetler birim amirine bağlı olarak çalışan bir görevlidir. Mali hizmetler birim amirliği ile muhasebe yetkililiği görevi birleşebilir, mali hizmetler amiri aynı zamanda muhasebe yetkililiği görevini de yapabilir. Uygulamada da bu şekilde olmaktadır. Muhasebe yetkilisinin kural olarak, harcama sürecinde belge kontrolü ve ödeme yapma görevi bulunmaktadır.

## II. BÖLÜM

### KONU İLE İLGİLİ ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

#### 2.1. Literatür Araştırması

**Abdioğlu, Hasan. (2008).** “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere İrlanda Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları” Sayıştay Dergisi, Sayı: 68. Ankara. Bu çalışmada, iç denetim alanında mesleki Yetkinliklerin güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda iç Denetçiler enstitüsünün yetkinlik Tanımlamalarını ele almıştır.

**Ak, Mehmet. (2003).** “Cumhuriyetin 80. Yılında Türk Denetim Sistemi ve Sorunları” Hazine Dergisi Cumhuriyetin 80. Yılı Özel Sayısı, [www.treasury.gov.tr](http://www.treasury.gov.tr). E. T. 01.12.2009. Bu çalışmada, Türk Denetim sisteminin sorunlarını ele almıştır.

**Akçil, Mustafa. (2009).** “Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi” [www.kidder.org.tr/makaleler/makcil/ickontrol.pdf](http://www.kidder.org.tr/makaleler/makcil/ickontrol.pdf). E. T. 20.10.2009. Bu makalede, Kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemini ele almıştır.

**Aksoy, Mehmet. (2008).** “Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim” Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın No: 26. Kamuda İç Denetim ve İç Kontrol, adlı kitabında, İç kontrol ve iç denetim sisteminin kavramları, tarihsel gelişimini anlatmıştır.

**Akşam, Akif. (2005).** “İç Denetim Mesleği İlkeleri, Uluslar arası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi” Hazine Kontrolörleri Başkanlığı, Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi, Ankara, Bu çalışmada, Denetim kavramını, denetimin gerekliliği, denetimin tarihçesi,

denetim türlerini, iç denetim ve dış denetim, iç denetimi tarihçesini, iç denetim türlerini, iç denetimin özelliklerini ve iç kontrolü ele almıştır.

**Aktaş, Ramazan. (2007).** “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Birimi)”. Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 132, Kasım-Aralık 2007. Bu çalışmada, Merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim koordinasyon biriminin yapısı ve çalışması ele alınmıştır

**Arcagök, M. Sait ve Bahadır, Yörük. (2003).** “Yönetimin Kontrolü-İç Kontrol” <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/msaitarcagok.pdf>. E. T 21.10.2009. Bu çalışmada, Kamu mali kontrolü, yönetimin kontrolü (iç kontrol), İç denetim, iç denetçinin denetim sahası, iç denetçinin bağımsızlığı, İç denetimin yönetim kontrolü ve dış denetimi ele almıştır.

**Aslan, Bayram. (2008).** “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim”. Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale. Bu çalışmada, Denetimin tarihçesi, tanımı ve çeşitlerini, İç Denetimin tanımı, özellikleri, farklı ülke uygulamalarını ve standartlarını, Kamu mali yönetiminde klasik denetim ve iç denetimi ele almıştır.

**Başpınar, Ahmet. (2006).** “Kamu İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu” Maliye Dergisi, Sayı:151. Bu çalışmada, İç denetim, Merkezi uyumlaştırma birimini ve kamudaki iç denetimi ve unsurlarını, yasal süreçlerini ele almıştır.

**Çiğerci, İsmail. (2007).** “Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim”. Afyonkarahisar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon. Bu çalışmada, Kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve kamu mali yönetiminde iç denetimi ele almıştır.

**Demirbaş, Mahmut. (2005).** “İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler”. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 4 Sayı: 7 Bahar 2005/1. Bu çalışmada, İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişmeleri ele almıştır.

**Duman, Ömer. (2008).** “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama”. Tesmer Yayın No: 78. Ankara. Bu çalışmada, Denetimin tarihçesini, denetimin tanımını ve çeşitlerini ele almıştır.

**Gegin, Eren. (2007).** “Merkez Bankalarında İç Denetim Uygulamaları: Örnek Bir İç Denetim Modeli Önerisi”. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul. Bu çalışmada, Denetim Kavramı, Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Teorik Çerçevesi, Denetimin Türleri, Denetim Kavramı, İç Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Teorik Çerçeve, Klasik İç Denetim Yaklaşımı, Modern İç Denetim Yaklaşımı, Modern ve Klasik İç Denetim Yaklaşımı Arasındaki Farklılıklar, Denetimde Etkinlik, Verimlilik, Etkililik ve Ekonomiklik Kavramları ele almıştır.

**Gönülaçar, Şener. (2008).** “Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim”. [HTTP://ICDEN.MEB.GOV.TR/%C4%B0CDENETİM/ICDENETİM.HTML](http://icden.meb.gov.tr/%C4%B0CDENETİM/ICDENETİM.HTML). E. T. 18.01.2010. Bu çalışmada, Geleneksel denetim ve iç denetimi, İç denetimin unsurlarını, Evrensel normlarda nitelikli denetimi, İç denetimin yönetimi ele almıştır.

**Gösterici, Hüseyin. (2006).** “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı ve Fonksiyonel Bağımsızlık” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 275. Bu çalışmada, Kamu mali iç kontrol sisteminde İç denetimin bağımsızlığı-fonksiyonel bağımsızlığı ele almıştır.



**Gürkan, Nazmi Zarifi. (2006).** “İç Denetim Faaliyet Alanı”, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Yıl, Sayı: 39. Bu çalışmada, İç denetimin faaliyet alanını ele almıştır.

**Kalender, İsmail. (2008).** “Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve denetim Sistemi” Türk İdare Dergisi, Sayı, 460. Bu çalışmada, Türk kamu sisteminin yeni yönetim ve denetim sistemlerini ele almıştır.

**Kartal, Alparslan. (2006).** “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türkiye’ye Yansıması Olarak Kamu Yönetimi Temel Yasa Tasarısı”, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bu çalışmada Geleneksel Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi ele alınmıştır.

**Kartalcı, Kadir. (2007).** “Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Bu çalışmada, Kamu mali yönetiminde, bütçe sistemi, şeffaklık, hesap verilebilirlik, kamu muhasebesi, kamu denetim sistemi, denetim standartları, kamu denetim sistemleri farklı ülke uygulamalarını, iç denetim ülke uygulamalarını, kamusal dış denetim ve ülke uygulamalarını, Türk denetim sistemini ele almıştır.

**Kesik, Ahmet (2005).** “Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemine Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçenin Uygulanabilirliği”, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu. T.C. Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma Yayın No: 1 s: 45 ve “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Kontrol Sistemi”. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Dergi 9. Bu çalışmada, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemini ele almıştır.

**Kırmızı, Nihat. (2007).** “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesinin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri”. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bu çalışmada, İç kontrol ve iç denetimi ele almıştır.

**Korkmaz, Umut. (2007).** “Kamuda İç Dnetim”, Bütçe Dünyası Dergisi, Ankara, Cilt 2, Sayı:25. Bu çalışmada,5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu sonrasında iç denetim ile ilgili yapılan yasal düzenlemeleri ve çalışmaları ele almıştır. Merkezi uyumlaştırma ile görevli İDKK'nun yapısı ve çalışmaları hakkında bilgi vermiştir.

**Kuluçlu, Erdal. (2006).** “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”. Sayıştay Dergisi, S: 63. Bu çalışmada, Yönetim ve denetim kavramları ve denetim çeşitleri, Yönetim denetimi, Yönetim Denetimin unsurlarını ve ülkemizde denetim birimlerini ele almıştır.

**Kurnaz, Hasan. (2006).** “Türk Kamu Sektöründe Yeni Bir Kavram “İç Denetim”. Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 217. Bu çalışmada, Türk denetim sisteminde yeni bir denetim olan iç denetimi, iç denetimin ve iç denetçinin temel özelliklerini, iç denetimin bileşenlerini, iç denetçilerin atanmasını, özlük haklarını ve bazı özellik arz eden hususları ele almıştır.

**Küçüktüfekçi, Murat. (2007).** “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Çerçevesinde Mali Disiplin”. Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bu çalışmada, Kamu yönetiminde yeniden yapılanmayı, mali saydamlığı ele almıştır.

**Lamba, Mustafa. (2006).** “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler Ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri”. Afyonkarahisar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek

Lisans Tezi, Bu çalışmada, Türkiyeden Yeniden yapılanma çalışmalarında dünyadaki gelişmeler, Türkiyedeki gelişmeleri ele almıştır.

**Memiş, Mehmet Ünsal. (2006).** “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiyedeki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Çalışması”. Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Lisans Tezi, Bu çalışmada, Yönetim düşüncesinin gelişmesi ve yönetimi fonksiyonlarını ele almış, daha sonra iç denetimin gelişimi, iç denetim sistemi ve iç denetçileri açıklamış, İç Denetimin Türk Hukuk sistemindeki yerini tespit etmiş ve iç denetimin fonksiyonlarını açıklamamıştır.

**Midyat, Cemil Sabri (2007).** “Teftiş, Geleneksel Denetimden İç Denetime I” <http://www.stratejikboyut.com/haber/teftis,-geleneksel-denetimden-ic-denetime-ii-28471.html>. E.T. 17.01.2010. Bu çalışmada, Kamudaki iç denetim ve İç denetim ile ilgili yapılması gerekenler hususları ele almıştır.

**Özkan, Yılmaz. (2008).** “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler”. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bu çalışmada, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu, iç kontrolü ve iç denetimi, ayrıca iç denetimin konusunda farklı ülke uygulamalarını farklı modelleri ele almıştır.

**Sahillioğlu, Eliz Sinem. (2005).** “Geleneksel Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi”. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bu çalışmada, Geleneksel kamu yönetimi anlayışının oluşumu ve gelişimi, Geleneksel kamu yönetimine yapılan eleştirileri, Yeni kamu yönetiminin özellikleri ve yeni kamu yönetimine yapılan eleştirileri, Türk kamu yönetiminde yeniden yapılandırma çalışmalarını ele almıştır.

**Şenşoy, Serap. (2006).** “Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Ve Bütçenin İdari Denetimi”. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bu çalışmada, kamu kaynağının kullanılmasının genel esaslarını, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması ve uygulanması ile denetimi, iç kontrol, iç denetim ve dış denetimi, iç denetimde farklı ülke uygulamalarını ile Türkiye'deki uygulamaları, ele almıştır.

**Uzun, Ali Kamil. (2007).** “İç Denetim Nedir” <http://www.denetimnet.net>. E. T. 17.01.2010. Bu çalışmada, Kurumsal yönetim ve iç denetimi ele almıştır. Başka bir çalışmada İç denetimin tanımı, iç denetime neden ihtiyaç duyulduğunu, uluslar arası iç denetim standartlarını ve iç denetimin sağladığı güvenceyi ele almıştır.

**Uzun, Fuat. (2007).** “İç Denetim Ve Fransa Uygulaması”. Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Cilt: 12. Sayı: 9. Bu çalışmada, İç denetim ve Fransa uygulamasını ele almıştır. Denetim alanındaki uluslar arası kuruluşlar, İç denetim modelinin uluslar arası uygulamalarını ele almıştır.

**Yavuz, Salih Tanju. (2002).** “İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten (İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?” Bankacılar Dergisi, Sayı: 42, 2002. Bu çalışmada, İç kontrol fonksiyonu'nun bileşenleri, Kavramlar ve uluslar arası kabul gören ilkeler, İç denetim, model ülkelerdeki uygulamaları ele almıştır.

**Yurtsever, Gürdoğan. (2009).** “Teftiştten İç Denetime, Banka Müfettişliği”, Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 265. İstanbul. Bu çalışmada, Geleneksel teftişin yapısını inceleyerek, teftişinin geleneksel sorunlarını ele almış daha sonra iç denetim sistemini değerlendirmiştir.

### III. BÖLÜM

## DENETİM VE DENETİM TÜRLERİ, İÇ DENETİM KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ, UYGULAMASI VE TEORİK ÇERÇEVESİ

### 3.1. Denetim Kavramı

Türk Dil Kurumunun Türkçe sözlüğünde “Denetim” tanımı, denetleme işi, kontrol, murakabe, karşılığında verilmiştir. “Teftiş” ise, bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan denetleme şeklinde tanımlamıştır. (Denetim İlke ve Esasları, 1996: 3).

Denetim; kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet, iş ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, tüm çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır” (Kuluçlu, 2006: 5). Başka bir tanımla da denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işleyişi ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural v.b.) çerçevesinde ölçülmesini, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin araştırılması faaliyetleridir (Altuğ, 2000: 3). Yönetimin temel fonksiyonlarından olan denetim, organizasyonun amaçlarına ulaşması için oluşturulan bir yapıdır.

Denetim ile ilgili bir başka tanım ise, ekonomik olaylar ile ilgili iddiaların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve bulunan sonuçları ilgi

duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Akgül, 2000: 1).

Denetim Kavramları Komitesi ise muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır: “Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlar bildirmek amacıyla kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Duman, 2008: 11, Güredin, 1982: 5).

Denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar bulunmaktadır. Bu kuralların bütünü genel anlamda: “Denetim Standartları” olarak adlandırılmaktadır. Denetim standartlarının, denetimin güvenilirliğini sağlamaya yönelik olduğu, denetimde uygulanacak yöntemlerin ve aşamaların sınırları ile denetimin sonuçlarının belirlenmesini sağladığı kabul edilmektedir.

Bu tanımlamalara göre denetimin unsurları şekilde sıralanabilir.

- Denetim bir süreçtir.
- İktisadi faaliyet ve olaylara yönelik iddialar vardır.
- Önceden mevcut olan ölçütler mevcuttur.
- Uygunluk derecesi vardır. Yönetimin işlem ve uygulamalarının tespit edilen

kıstaslara uyup uymadığı belirlenir.

- Tarafsız olarak, delil toplama ve delilleri değerlendirme.
- İlgili duyanlar, ilgili çıkar grupları ve kamuyundan oluşur.
- Denetim sonuçları bildirme (Güredin, 1982: 7).

Denetimin Özellikleri ise:

- Denetimin tahlili ve analitik bir niteliği vardır.
- Denetimin tenkidi bir niteliği vardır.
- Denetimin geriye bakan bir niteliği vardır

Denetimin temel amacı ise, kurum ve kuruluşların amaçlarını ve amaçlarına ulaşmadaki etkinlik ve verimlilik derecelerini tespit ederek, norm ile reel olanı kıyaslamak suretiyle çalışanların etkinlik düzeyini yükseltmek ve hedeflere maksimum derecede ulaşılmasını sağlamaktır (Doğan, 1996: 27).

Denetim konusunda kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma önemli bir gündem haline gelmiştir. Yeniden yapılanmada, teftiş kurullarındaki çok başlılığı yerine iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi (ombudsman) gibi yapı halinde sadeleştirmek istenmektedir.

### **3.2. Denetimin Tarihçesi**

Muhasebe denetiminin ilk izlerine Mısır'da rastlanmaktadır. Audit'in devlet kesiminde ortaya çıkışı İngiltere'de XIII. yüzyılın sonlarına doğrudur. Fakat bu kamu muhasebesine yöneliktir. Bugünkü anlamda bağımsız dış denetim olarak etkili duruma gelme sürecinin başlangıcı Osmanlı İmparatorluğunun içinde bulunduğu Kırım Savaşının sonu olduğu ileri sürülmektedir (Akgül, 2000: 4).

Sanayi Devrimine kadar denetim, yanıltmaların bulunması ve işletme çalışanlarının dürüstlüklerinin saptanması şeklinde yapılmaktaydı. Sanayi devriminden 1900' lü yıllara kadar % 100'lük, yapılan işlemlerin tamamı bir incelemeye yanıltmalar bulunmaktaydı. Bu süreçte, denetim ile ilgililer; ortaklar ve işletmeye borç verenlerdi. 1900-1930 yılları arasında % 100'lük yapılan işlemlerin tamamı incelemenin yanında örnekleme

yoluna da gidilmiştir. Bu süreçte devlette denetim çalışmalarına katılmıştır. 1930 yılından günümüze kadar olan süreçte, teknolojinin gelişimi ve mamul çeşitlerinin artmasıyla orantılı olarak % 100'lük yapılan işlemlerin tamamı inceleme olanağı zorlaşmıştır. Denetimin geçmişinden bugününe kadar bilgisayar programları, istatistiki ve matematik yöntemleri, analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı başlamış ve denetçilerin yetkileri zaman içinde genişlemiştir (Güredin, 1982: 8).

Kamu Denetimi ise M.Ö. 3000 yıllarına dayanmaktadır. Bugünkü anlamda siyasal ve sosyo ekonomik boyutları olan kamu denetiminin doğuşu demokrasinin doğuşu ile eş zamanlıdır. Önceleri siyasal iktidarı denetlemek ve sınırlandırmak amacı ile oluşturulan Parlatentonun en önemli işlevi, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınması ve kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamak olmuştur. Başlangıçta tamamen siyasal iktidarı denetlemek ve sınırlandırmak amacıyla oluşturulan parlatentonun daha sonraki gelişim sürecinde siyasal iktidarı oluşturması, bütçenin yapılması ve denetlenmesi alanındaki fonksiyonu azaltmıştır. II. Dünya Savaşı sonrasında, bağımsız denetim de olduğu gibi kamu denetiminde de hızlı bir değişim gerçekleşmiş ve kamu denetiminde de performans denetimine geçmiştir (Akgül, 2000: 5).

### **3.3. Denetim Türleri**

Denetim çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Bu kapsamda denetimi;

#### **3.3.1. Amaçlarına Göre Denetim**

##### **3.3.1.1. Mali Tabloların Denetimi**

Bir işletmeye ait mali tabloları ait oldukları işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere



uygun olup olmadığı tespit etmeye yöneliktir. Bu denetim, teoride ve uygulamada en çok kullanılan denetim türüdür (Bakır, 2003: 20).

### **3.3.1.2. Uygunluk Denetim**

Uygunluk denetiminde, işletmenin bir hesap dönemi içerisindeki işlemlerinin konuya ilişkin olarak önceden belirlenmiş ölçülere, kurallara ve mevzuata uygunluğu denetimin konusudur. Uygunluk denetimi işletmenin başarılı olup olmadığı yada finansal olaylarla ve işletmenin karlılığına katkısıyla ilgilenmez (Özer, 1997: 69).

### **3.3.1.3. Faaliyet Denetimi**

İşletmenin amacını gerçekleştirip gerçekleştirmediğini, ekonomikliğini tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve uygulanan bu yönetmlerin sonuçlarını değerlendirme ve yönetime tespit edilen konular ile ilgili tavsiyede bulunma çabalarıdır. Son yıllarda yönetim denetimine doğru olan eğilim bu denetim türünün gelişmesini sağlamıştır. Faaliyet denetimi genellikle iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir (Selimoğlu, ve diğ., 2008: 6).

## **3.3.2. Denetçi ile İşletme Arasındaki Örgütsel İlişki Yönünden Denetim**

### **Türleri**

#### **3.3.2.1. İç Denetim**

İç denetim: “işletmeye hizmet etmek amacıyla işletmenin faaliyetlerini incelemek ve raporlamak için işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur” ([http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=62](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=62). E. T. 17/10/2009).

İç denetim, kurum faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe

ve diğ er tüm yönlerden araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir. Diğ er bir anlatımla iç denetim, örgüte hizmet amacıyla, örgütün tüm faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.

İç denetim ile ilgili başka bir tanım ise; “iç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak ifade ediliyor. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak” şeklindedir (Uzun, 2006: 54).

### **3.3.2.2. Dış Denetim**

Dış denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına veya bir denetim şirketinin ortağı olarak çalışan denetçiler tarafından, işletmelerin mali tablolarının “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” ne uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. ([http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=62](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=62), E. T. 17/11/2009).

Dış denetim; örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır (Kenger, 2001: 12-13).

### **3.3.3. Yapılış Nedenine Göre Denetimler**

Denetim faaliyetlerinin yapılmasına neden olan denetim çalışmalarını, zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür.

### **3.3.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetim**

Mevzuat gereğince yapılması zorunlu olan denetim çalışmalarıdır. Bu denetim türünde yapılacak olan denetimin kimler tarafından ve ne zaman yapılacağı kanun ve yönetmeliklerle belirlenmiştir.

### **3.3.3.2. İsteğe Bağlı Denetim**

Yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen, işletme ile ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarıdır. Bu denetimin sınırları ve boyutu, işletme yönetimi tarafından belirlenmektedir (Akgül, 2000: 13).

## **3.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri**

### **3.3.4.1. Devamlı Denetim**

Denetim çalışmasının muhasebe sürecinde yer alan işlemlerin yıl boyunca denetlenmesi ve gerekli düzeltmelerinin yapılması şeklinde yapılan ve genellikle iç denetçiler tarafından yapılan denetimdir.

### **3.3.4.2. Ara Denetim**

Faaliyetlerin belirli dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan denetimdir. Bu denetimler belli dönemleri kapsayacak şekilde yapılır (aylık, üç aylık ve altı aylık gibi.)

### **3.3.4.3. Son Denetim**

Denetimin faaliyet dönemi sona ermesinin ardından yapılan denetim işlemidir. Esas denetim olarak da adlandırılan bu denetimde denetim çalışmaları genellikle faaliyet dönemi bitmeden başlamakta ancak denetimin bitirilmesi dönem sonunda gerçekleşmektedir (Bakır, 2003: 22-23).

### **3.4. Denetçi Tanımı ve Türleri**

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olan, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir. Denetçileri üç grupta ele almak mümkündür. Bunlar:

#### **3.4.1. Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçiler, kendi adlarına serbest meslek mensubu olarak faaliyette bulunan, denetleme kapsamındaki her hangi bir kişi yahut kuruluşla organik bağı bulunmayan denetçilerdir. Burada serbest meslek mensubu ifadesiyle denetçinin denetlenen işletmeden tamamen bağımsız olduğu vurgulanmaktadır. Denetçilerin teknik anlamda serbest meslek mensubu olarak faaliyette bulunmaları şartı yoktur. Denetçi serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunabileceği gibi herhangi bir denetim ortaklığının mensubu da olabilir.

#### **3.4.2. İç Denetçiler**

İç denetçiler, belirli bir işletmeye bağlı olarak, sadece bağlı olduğu işletme bünyesinde denetim yapan denetçilerdir. İç denetçilerle ilgili olarak bağımsız denetçilerle olduğu gibi bağlayıcı yasal kurullarla karşılaşmak mümkün değildir. İç denetçiler tarafından yapılacak denetim sadece işletme yönetimini bağladığı için iç denetçilerle ilgili kurullarda yine işletme tarafından konulacaktır. İç denetçilerle ilgili bu yönde yasal düzenlemelerin olmamasının temel nedeni denetim sonuçlarının kamuyu aydınlatmaya yönelik olmamasındandır.

### **3.4.3. Kamu Denetçileri**

Kamu denetçileri, Devlet adına denetim yaparlar. Devlet kurumları içerisinde bulunan denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin, yasalara, yönetmelik ve genel politikalara uygunluk düzeyini inceler ve denetlerler (Özer, 1997: 95).

## **3.5. İç Denetim**

### **3.5.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi**

Mezopotamya'daki kayıtlarından denetimin geçiminin M.Ö. 3500 yıllara dayandığı görülmektedir. Çıkarılan bu kayıtlarda soruşturma yönetimi denilebilecek mali işlemleride içeren bazı bulgular yer almaktadır. Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani kayıtları da benzer sistemlere işaret etmektedir. Antik Roma'da memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. "Audit" teriminin oluşması da bu hesap sorgusunun bir sonucudur.

Meslek unvanı olarak auditor unvanı, 1289 yılında ilk defa İngiltere'de kullanılmıştır. "Audit" kelimesi öz itibariyle "dikkatlice dinleme" anlamına gelmektedir. 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 koyar. Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise 1581'de Venedik'te kurulmuştur. Sanayi Devriminin ortaya çıkması ile birlikte Avrupa'da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirme dahil günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim sistemi oluşmaya başlamıştır. Avrupalılar zamanla bu uygulamaları Kuzey

Amerika'ya taşımıştır. 1850'li yıllarda, "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York'ta ilk Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nun çıkarılmasını sağlamışlardır. Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bunun sonucunda denetim uluslararası nitelikte örgütlenmelere ihtiyaç duymaya başlamıştır (Uzun, 2007: 9).

Yaşanan muhasebe yolsuzlukları, muhasebe kayıtlarının doğruluğu için yapılan dış denetimin yeterli güvence vermediğini ortaya koyması üzerine, Amerika'da 1933 de Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan denetimlerde yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu nedenle işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır. Dış denetimin yanında iç denetim, 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile iç denetim kurumsal kimlik kazanmıştır.

Amerika'da 1977 tarihli Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) halka açık şirketlerin işlemlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesinde ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturmalarını öngörmekteydi. Kanunda istenilen iç kontrol sistemiyle güvence sağlanmasında en kolay yolu şirketlerin kendi bünyelerinde iç denetim birimlerini kurmasıydı. Bu nedenle bir çok şirket bu şekilde iç denetim birimlerini kurdu (Aksoy, 2008: 73; Korkmaz, 2007: 5-8).

### **3.5.2. İç Denetim Farklı Ülke Uygulamaları**

#### **3.5.2.1. Kıta Avrupası (Merkeziyetçi-Güney) Modeli**

##### **3.5.2.1.1. Fransa**

Türkiye'nin idari sistem olarak örgütlenmesinde esas aldığı Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa Klasik merkeziyetçi yapı denenen güney modelinin temsilcisidir. Ulusal düzeydeki denetim faaliyetleri, Ulusal Denetim Komitesinin yardımıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından programlanmakta ve gözetilmektedir. Yapılmakta olan denetim faaliyetleri Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin sorumluluğunda olup, bazı ulusal konular ise Bölgesel Eğitim Kontrol Dairesi ve yerel denetçiler sorumluluğu altındadır. Ayrıca birkaç Bakanlığı kapsayacak şekilde gerçekleştirilecek denetimlerde bakanlıklar arası denetim programlama komitesi toplanmaktadır. Komite üyeleri ilgili bakanlardan oluşmakta ve komitenin başkanlığını da Maliye Bakanı yapmaktadır. Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi ile bağlantı kurulması için Muhasebat Genel Müdürü de bu komitenin içerisinde yer alır. Bu komitenin başlıca görevi ortaklaşa yapılan denetim programlarının düzenlenmesi ve izlenmesi görevini yürütmektir. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer Bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt "iç denetçi" kadro ve unvanı bulunmamaktadır. İç denetimin bir misyon olup bu fonksiyonu "müfettiş" unvanlı denetçiler yerine getirmektedirler. Her kamu kurumundaki muhasebe ve finans işlemlerin ve harcama öncesi (ex-ante) kontrolleri, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı'na bağlı Maliye Genel Müfettiş unvanlı denetim elemanlarınca yürütülmektedir. İç denetim kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans ile ilgili faaliyetleri kapsamında yapılmaktadır. (Uzun, 2007: 3).

### **3.5.2.1.2. Portekiz**

Portekiz, Fransa ve İspanya gibi “Merkeziyetçi-Güney” iç denetim modeli örneğidir. Portekiz, iç mali kontrol sistemi, her kurumun kendi bünyesindeki denetim elemanlarınca değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmektedir. Bu durum özellikle, iç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşamasında, kurum dışından, Fransa’da olduğu gibi Maliye Bakanlığı personeli tarafından, yerine getirilir. Bunun nedeni, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir denetim elemanının, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir. (Gönülaçar, 2008: 15).

### **3.5.2.2. Anglo-Sakson (Adem-i Merkeziyetçi-Kuzey) Modeli**

#### **3.5.2.2.1. İngiltere**

Yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Maliye Bakanlığı ve içerisindeki iç denetim birimi, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu olmadığı, adem-i merkeziyetçi bir yapı vardır. İç denetim, her bakanlığa ait iç denetçiler tarafından yapılır. Maliye Bakanlığı iç denetim birimi ise, diğer bakanlıklardaki iç kontrol sistemlerinin etkin çalışmasını sağlamakla sorumludur. Bu şekilde Maliye Bakanlığı merkezi uyumlaştırma görevi yerine getirmektedir. Denetim büyük ölçüde her bakanlığın bünyesinde bulunan iç denetim organlarınca yapılmakta, İngiliz Sayıştay’ı ise büyük projelerin performans denetimi ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi konularına yönelmektedir.

İngiltere, kamu harcamaları için hesap verilebilirlik müessesesini "Mali Görevli" unvanı taşıyan memurlarının üzerine kurulu bir sistemle gerçekleştirmektedir. Mali Görevlilerin sorumlulukları Hazine tarafından belirlenmektedir. Bir bakanlıktaki en kıdemli



daimi memur Bakanlık Mali Görevlisi olarak atanmaktadır. Bakanlık Mali Görevlisi; kamu harcamalarının mevzuata uygunluk, yerindelik ve performans denetimini yapan bir meclis komitesine hesap vermekle yükümlüdür ve bakanlığa tahsis edilmiş kamu kaynaklarının güvenliğini sağlamak için iç denetim fonksiyonunu da içeren uygun bir iç kontrol, iç denetim sistemini düzenleme görevi Bakanlık Mali Görevlilerine verilmiştir. Kamu harcamalarının hesabının verilmesinde denetçiler anahtar role sahiptir. Kamu İç Denetim Rehberindeki standartlarla uyum sağlamak kadar iç denetimin kalitesini ve etkinliğini sağlamak da her kamu bakanlığının görevidir. İngiltere'de kamu sektörü iç denetiminin temel hedefi, Bakanlık Mali Görevlilerinin, oluşturmakla görevli buldukları iç kontrol sistemleri ile ilgili güvenceye sahip olmalarını sağlamaktır. İç denetim, bakanlıklarda, iç denetim birimleri tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim birimi başkanı, Bakanlık Mali Görevlisine karşı sorumludur ve genellikle Mali Görevliye bir Baş Mali Yetkili ve Denetim Komitesi aracılığıyla rapor vermektedir. İç denetim birimi başkanının her koşulda Bakanlık Mali Görevlisine doğrudan erişebilme hakkı bulunmaktadır (Şensoy, 2006: 213; Gönülaçar, 2008: 14).

#### **3.5.2.2.2. Hollanda**

Hollanda, bakanlıkların yönetim kontrolünden sorumlu olduğu ve parlamentoya yıllık olarak rapor sunduğu “kuzey-adem - i merkezîyetçi” modeli benimsemiştir. İngiltere’de olduğu gibi maliye bakanlığı denetimi izleme, standartları oluşturma ve rehberlik etme gibi merkezi uyumlaştırma fonksiyonu yerine getirmektedir. Her bakanlığa bağlı iç denetçiler, Maliye Bakanlığına bağlı iç denetim birimi tarafından koordine edilir ve esas itibarıyla mali denetim yapmaktadırlar. İç denetçiler, bölgesel ve belediye seviyesinde de denetim yapmakta

ve dış denetçiler, iç denetçilerin raporlarından yararlanmaktadır (Uzun, 2007: 3; Şahin, 2007: 101).

### **3.5.2.3. Karma Model: Almanya**

Almanya'da iç ve dış denetimin fonksiyonlarını birleştiren karma model vardır. Burada iç denetim kurumların kontrol sistemlerin bir parçası olmak yerine dış denetimin bir parçası olarak görülür. İç denetim elemanların kadroları çalıştıkları kurumlarda bulunmasına rağmen Federal Denetim Mahkemesinin (Sayıştay) gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesi ile denetim yapar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunar. Bu modelde iç denetçiler harcama öncesi ön denetim rolü ifa eder (Gürkan, 2005, 41).

### **3.5.2.4. Avrupa Birliği Üyesi Olmayan Ülkelerin Uygulamaları**

#### **3.5.2.4.1. A.B.D.**

Birleşik Devletlerin merkezi olmayan bir modeli benimsediği görülmektedir. ABD'de; Genel Denetim Ofisi (Sayıştay) Kongre tarafından kuruluşların performans denetimini yapmak üzere dış denetimden sorumlu olarak görevlendirilir. İç Denetim, bu modelde özel sektörden ilk defa 1950 yılında uyarlanmıştır. İç denetim yönetim ve finans bölümlerinden bağımsız olarak üst yöneticiye bağlı olarak yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak şekilde yapılandırılmıştır.

1978 yılında Genel Müfettiş Kanunu çıkarılarak bu model biraz değiştirilmiştir. Her kamu kuruluşunun iç denetim biriminin başında yer almak üzere Genel Müfettiş oluşturulmuştur. Genel müfettiş doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlı ve diğer bölümlerden ayrı olup ona rapor sunar ve kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi

verir. Kuruluşun başındaki yöneticinin Genel Müfettişin gerekli göreceği herhangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kuruluşun basındaki kişiye verir, bu yönetici kendi yorumlarını ekleyerek 30 gün içinde bu raporu kongre'ye sunar.

Bu yaklaşımla, iç denetimin yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden adem-i merkeziyetçi görüş ile raporların kongreye sunulması yoluyla, dolaylı olarak da olsa dış denetim sorumluluğu birleştirilmektedir. ABD'de genel kabul görmüş denetim standartları dikkate alınarak denetçi bağımsızlığının sağlanmasına öncülük eden, etkinlik ve verimliliğe dayanan çağdaş bir denetim sistemi mevcuttur. Denetim işlevi bağımsız olarak çalışan ve görevini kariyer olarak yürüten meslek elamanlarınca yerine getirilmektedir. Denetim birimleri çoğunlukla özerk bir yapıda, denetçi bağımsızlığı korunarak görev yapmakta, denetim birimleri arasında koordinasyon, saptanmış olan merkezi denetim birimi tarafından sağlanmaktadır. Dünya'da uygulanan mevcut iç denetim standartların en üst düzeyde uygulanan ülkedir (Şensoy, 2006: 206; Balta, 2006: 57).

#### **3.5.2.4.2. Kanada**

Kanada'da iç denetim sisteminin dış denetime ilave olarak idarelerde kurulması 1962 yılında Kraliyet Komisyonunun Kamu İdari Yapısı konulu raporuyla gündeme gelmiştir. Hazine Bakanlığı adem-i merkezi bir yapı olarak kamu kaynaklarının etkin ve yasalara uygun olarak kullanılmasını idarelerde denetleyecek iç denetim birimleri kurulmasına 1966 da rehberlik etmeye başlamış ve 1972 yılında her kuruluşun iç denetim birimi kurmasını zorunlu

hale getirmiştir. Kanada'da merkezi olmayan tüm idarelerin iç denetim birimi olan adem-i merkeziyetçi bir yapı vardır.

Uluslar arası alanda denetim, genelde merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi olmak üzere iki modülden oluşur. Merkeziyetçi modelde, iç denetim genelde Maliye Bakanlığına bağlı ve yapılan denetim mali denetim şeklindedir. Adem-i merkeziyetçi modelde iç denetim yönetim sorumluluğu kapsamında ilgili kurumların bünyesinde yapılanmıştır. Çünkü kamu kaynakların kullanılması sorumluluğu yönetime verilmiştir. Kamu idarelerine bağlı iç denetçiler kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetim ve iç kontrol süreçlerine odaklanır (Gönülaçar, 2007: 6; Şensoy, 2006: 206; Şahin, 2007: 102).

Merkeziyetçi modelin avantajları arasında iç denetçilerin mesleki yeterliliklerinin geliştirilmesini kolaylaştırması ve bağımsızlığını daha kolay bir şekilde güvenceye alması sayılmaktadır. Ancak iç kontrol sorumluluğunun ilgili idarelerde olduğu düşünüldüğünde iç denetimin dışarıdan merkezi olması idarelerin hesap verilebilirlik ilkelerini zedelemektedir. Bunun yanında iç denetimin merkezde olması iç denetçilerin elini güçlendirse dahi, iç denetçilerin Maliye Bakanlığının birer ajanı olarak görülmesi sürecin içinde olmayan denetçilerden kurum personelinin çekingen veya kötü niyetli davranarak bilgileri gizleyeceği düşünülmektedir. Merkezi modelin birtakım avantajlarına rağmen bu şekilde dezavantajları da vardır. Dışarıdan gelen denetçilere bilgilerin sınırlı vermesi, denetçilerin sürece hâkim olamaması ve ajan olarak görülmesi, idare sorumluluğu ve iç denetimin etkinliğini zedeleyebilir. İç kontrolün sahibi olan idare iç kontrolün bir unsuru olarak iç denetimi de yaptırabilmelidir.

İç denetimde merkezi ve adem-i merkezi yapılanmanın birbirlerine göre bir takım avantaj ve dezavantajlarına rağmen, her iki modelin veya ara bir çözümün her ülkenin yapısıyla yakından ilişkili olduğu ortaya çıkmaktadır. Buna göre merkezi model, yönetime siyasi müdahalenin kontrol altına alınmadığı ve siyasal geleneğin böyle bir müdahaleye karşı memurlarını yeterince koruyamadığı ülkelerde bir gereklilik olarak karşımıza çıkabilmekte; adem-i merkeziyetçi model ise siyasi sorumluluğun ve yönetim sorumluluğunun birbirinden ayrı, açık ve güçlü bir şekilde tesis edildiği ülkelerde uygulanması uygun olmaktadır.

İç denetim sistemi ülkenin önceliklerini ele alacak şekilde oluşturulmalıdır. Buna göre makro istikrar ve uyum hedefine ulaşmak için merkeziyetçi kamu harcama yönetiminin benimsendiği ülkelerde iç denetim de merkeziyetçi bir şekilde yapılandırılmalıdır. Makro istikrarını sağlayamamış, kurumsallaşmanın olmadığı ülkelerde adem-i merkeziyetçi denetim mantıksız olarak görülebilir. Makro istikrarını sağlayamamışsa bu ülkenin idari ve kurumsal yapısı adem-i merkeziyetçi yapıyı destekleyememektedir. Ama gelişmiş, idari ve kurumsal gelişimini sağlamış, idarelerin performans ve etkinlik yönetimi ile yönetildiği ülkelerde bu yönetim süreçlerini değerlendirecek âdem-i merkeziyetçi yapıya ihtiyaç ortaya çıkar.

İç denetim konusundaki yaklaşımları ne olursa olsun, OECD ülkeleri arasında iç denetimde uygulama alanı bulan bazı genel standartlar şunlardır (Şahin, 2007: 106);

- İç denetim hükümetin mali menfaatlerini korumayı amaçlayan iç mali kontrolün temel bileşeni olarak görülmelidir.

- İç denetim faaliyetleri geleneksel uygunluk ve düzenlilik denetimini kapsamakla birlikte, süreçler, performans ve bilgi teknolojileri denetimini de kapsamalıdır.

- İç denetim üst yönetime bulgularını ve tavsiyelerini sağlamada organizasyonun bir parçası olmakla birlikte, etkin çalışabilmesi için, fonksiyonel olarak organizasyonun günlük yönetim faaliyetinden ayrı olarak yapılandırılmalıdır.

- Uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılandırılması gerekir.

### **3.5.3. İç Denetim Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin Yapısı, Fonksiyonları ve Örnek Ülke Uygulamaları**

Dünyada yaygın uygulama alanı bulan iç denetim, 5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetim ve kontrol sistemimize dâhil edilmiştir. İç denetim kendi başına yürütülen bir faaliyet olmayıp, yönetimin sorumluluğundaki iç kontrol sistemi ve dış denetimle de oldukça ilişkilidir.

Dünya genelinde iç denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IAI), iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar COSO (Committee of Sponsoring Organizations) ve Avrupa Ülkeleri dışında Kanada'da COCO ve dış denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri de Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak adlandırılan INTOSAI tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir. İç denetim, teftiş ve soruşturma gibi klasik denetim uygulamalarına nazaran yeni bir kavram olmasından dolayı, böyle bir uygulamanın gerekli olup olmadığı, faaliyet alanının ne olduğu, uygulamayla hangi yeni faydaların sağlanacağı, iç denetimin yetkisinin ne olması gerektiği, mevcut denetim uygulamalarına nazaran ne gibi farklılıklara sahip olduğu haklı olarak sorgulanmaktadır.

İç denetimin gerekliliği ve uygulama esasları kabul edildikten sonra sistemin merkezi uyumlaştırma biriminin tesisi ve görevlerinin belirlenmesi Avrupa Birliği sürecinde

aday ülkeler için müzakere konularından biridir. Örneğin; Türkiye AB görüşmeleri çerçevesinde 32. Fasıl olarak müzakere etmektedir. Komisyon bu konuda katı bir mevzuata sahip olmayıp aday ülkelerden, uluslararası standartlar ve AB en iyi uygulamaları çerçevesinde bir çözüm üretmelerini istemektedir.

Merkezi Uyumlaştırma Birimleri iç mali kontrol sisteminin kurulup işletilmesi ve güvencesidir. Genellikle Maliye Bakanlığı bünyesindedir. Merkezi uyumlaştırma birimi, uluslararası kabul görmüş standartlar ve en iyi uygulamalar temelinde iç kontrol ve iç denetim yöntemlerinin geliştirilmesi ve teşvik edilmesinden ve de yönetsel hesap verebilirlik, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarındaki yeni mevzuatın ve en iyi uygulama örneklerinin tüm kamu yönetiminde uygulanması ve koordinasyonundan sorumlu merkezi bir kamu kurumudur.

AB mali çıkarlarının korunması ve yolsuzluklarla mücadele alanında belirli bir AB mevzuatı mevcutken, kamu iç mali kontrolü ve dış denetim alanında böyle bir mevzuat bulunmamakta, aday ülkelerden uluslararası standartlar ve AB en iyi uygulamaları doğrultusunda kendilerine en çok uyacak yapı ve fonksiyonları belirlemeleri ve bunları AB yetkilileriyle müzakere etmeleri istenmektedir (Başpınar, 2006: 24).

### **3.5.4. İç Denetim Faaliyetlerine Duyulan İhtiyaçların Nedenleri**

#### **3.5.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme**

Her işletmede, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin, çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve işletmenin hedeflerinin de bir

parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşıp ulaşmadıklarını öğrenmesi gereklidir. Söz konusu bilgilenme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle beklenen yararı sağlar. Bu nedenle sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliği ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesinde, iç denetçiler bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlikleri nedeniyle belirtilen işlemleri yöneticilere vekâleten yaparlar.

Ayrıca, yönetim kurulu üyeleri, çoğu zaman üst yönetimin kararları ya da teklifleri hakkında değerlendirme yapabilecek bilgidен yoksundurlar. Yönetim kurulu üyelerinin gerek ortaklara gerekse kamuya karşı sorumlulukları dikkate alındığında, işletmenin faaliyetleri hakkında elde edecekleri nesnel ve güvenilir bilgiler ışığında üst yönetimin kararlarını ya da tekliflerini değerlendirebilmeleri gereklidir. İşte bu aşamada iç denetçiler gerekli incelemeleri yapar, bilgileri bir araya getirir ve sonuçta hazırladıkları raporlar ile yönetim kurulunun nesnel ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılarlar (Ciğerci, 2007: 43).

#### **3.5.4.2. Vekâlet Teorisi**

İşletme sahiplerinin yöneticilerin görevlerini ifa edip etmedikleri hususunda kendi başlarına yeterli değerlendirmeleri yapamazlar. İşletme sahipleri yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımı hususunda endişe duyarlar. İşletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu ilişki vekalet akdine benzetilmiştir. Bu kapsamda bir vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu ilişkiden doğan borçlarını yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkındaki işletme sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri yapılacak olan iç denetimlerdir. Bu kapsamda iç denetçiler finansal ve finansal olmayan işlem ve olayları konu alan denetimler ile işletme sahibi ve



yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını önler (Korkmaz, 2007: 7; Aksoy, 2008: 74-75; Ciğerci, 2007: 44).

#### **3.5.4.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım**

İyi yetişmiş bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahiptir. Mesleklerinde ehil olan iç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler. İç denetçilerin belirtilen nitelikte bir faaliyeti yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmaları ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirebilmeleri gerekmektedir (Aksoy, 2008: 74-75; Korkmaz, 2007: 7; Ciğerci, 2007: 45).

#### **3.5.4.4. Tasarruf İhtiyacı**

Denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sayesinde işletmeler maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlayabilmektedir. Denetim sonucunda tespit edilen maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve bunların düzeltilmesi iç denetim biriminin işletmeye olan yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir. (Aksoy, 2008: 75; Korkmaz, 2007: 7).

#### **3.5.4.5. Etkinlik ve Verimlilik İhtiyacı**

Kıt olan kaynaklar sınırsız ihtiyaçlara dağıtılırken önemli olan en uygun dengeyi sağlamaktır. Üretimin veya faaliyetin ya daha az maliyetle, ya da aynı maliyetle daha fazla çıktıya ulaşmak hedeflenir. Kısacası kaynakları ekonomik, etkin ve verimli kullanmaktır. Bunu sağlamak için ortaya çıkacak olası risk ve etkilerinin tespit edilmesi ve analiz edilmesi gerekir. İç kontrol faaliyetleri, risk analizlerinin yeterli olup olmadığını, kaynakların etkin,

ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını mesleki yetkinlikleri ile uluslar arası standartlara göre objektif olarak değerlendirecek, nesnel güvence verecek ve kuruma katma değer yaratacak bir iç denetim sistemine ihtiyaç olmuştur.

Kurum içerisinde etkin bir kontrol sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına iç denetçiler güvenlice verecektir (Memiş, 2006: 86-88).

### **3.6. Kamuda İç Denetim**

#### **3.6.1. İç Denetimin Tanımı**

Denetim; murakabe etmek, kontrol etmek anlamlarını taşımaktadır. Kontrol ise; bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, denetim ve denetlemektir. Bir başka ifadeyle; bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmak şeklinde tanımlanabilen denetim; örgütsel eylemlerin ve işlemlerin, öngörülen amaçlar doğrultusunda, benimsenen ilke ve kurallara uygunluğunun belirlenmesidir (Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. 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. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır (Keleş, 2006: 260-261).

### **3.6.2. Kamu İç Denetim Standartları**

Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı Kanunun 67 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kurul) tarafından belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca da, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur.

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyet, idarelerin yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

Kamu İç Denetim Standartlarının (Standartlar) belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır.

Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirler.

Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenler.

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 amaçlar.

İç denetimin kalitesinin kamu idaresi içinde ve dışında kabul görebilmesi için Standartlar ve Meslek Ahlak Kurallarının iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve denetim faaliyetlerinin icrasında bu standart ve kurallara bağlı kalınması büyük önem taşır.

İç denetim birim yöneticileri ve iç denetçilerin bu standart ve kurallara uymaları zorunludur. Standartlarda öngörülme durumlarında ise IIA'nın belirlemiş olduğu "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları"nın uygulama önerilerine uyulur.

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 yöneliktir.

### **3.6.2.1. Nitelik Standartları**

#### **1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar**

İç denetim birim/faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, iç denetimin tanımına ve bu Standartlara uygun olarak her kamu idaresi için üst yöneticinin onayı ile çıkarılacak bir yönerge ile belirlenmelidir.

İç denetim birimi yöneticisi, yönergede belirlenen amaç, yetki ve sorumlulukların iç denetim birim/faaliyetinin hedeflerine ulaşması ve iç denetim faaliyetlerinin bu standartlara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetim yönergesini dönemsel olarak inceleyerek, yeni düzenlemelerin gerekli olup olmadığını değerlendirmeli ve sonuçları hakkında üst yöneticiyi bilgilendirerek yapılması gereken değişiklikler hakkında önerilerde bulunmalıdır.

**1000. G1** - İdareye sağlanan güvence hizmetlerinin niteliği iç denetim yönergesinde belirtilmelidir. İdare dışındaki taraflara güvence hizmeti sağlanacaksa, bunun niteliği de yönergede açıklanmalıdır.

**1000. D1** - Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönergesinde belirtilmelidir.

#### **1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık**

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmalıdır.

İç denetim birimi/faaliyeti, iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken tarafsız ve etkili tavsiyelerde ve mesleki yargılarda bulunmalarını kolaylaştıracak biçimde, denetlenen birimlerden/faaliyetlerden bağımsız olmalıdır.

#### **1110 - İdare İçi Bağımsızlık**

İç denetim birimi doğrudan üst yöneticiye bağlı olmalıdır.

**1110. G1** - İç denetim faaliyeti, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır.

#### **1120 - Bireysel Tarafsızlık**

İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmalı ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmalıdır.

### **1130 - Bağımsızlık ve Tarafsızlığı Bozan Etkenler**

Denetçilerin bağımsızlığı veya tarafsızlığı fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, durum ilgili taraflara açıklanmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

İç denetçiler, denetim çalışmalarını sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde bu durumu iç denetim birimi yöneticisine yazılı olarak bildirmelidir.

Denetim görevlendirmelerinde aynı alanda veya konuda uzun süreli denetim yapılmasının tarafsızlığı bozabileceği gözönünde bulundurularak denetçiler ve denetim görevleri arasında zaman zaman rotasyon yapılmalıdır.

**1130. G1** - İç denetçiler, daha önce fiilen sorumlu olduğu veya yönetici olarak görev yaptığı faaliyetlere ilişkin denetim görevi yapmaktan kaçınmalıdır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde sorumlu olduğu idari bir faaliyet hakkında denetim hizmeti vermesinin, tarafsızlığını bozacağı varsayılır.

**1130. G2** - İç denetim birimi yöneticisinin denetim görevi yerine getirmesi halinde sorumluluğundaki işlemlere yönelik güvence görevleri, üst yönetici tarafından gözetlenmelidir.

**1130. D1** - İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları idari faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilir.

**1130. D2** - İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili bağımsızlıklarına ve tarafsızlıklarına zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce danışmanlık hizmetini talep edene bu durumu açıklamalıdır.

### **1200 – Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat**

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

### **1210 – Yetkinlik**

Mesleki yetkinlik; görevin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip olma, denetim konuları ile ilgili sağlıklı veri ve kanıt toplama, inceleyip değerlendirme ve raporlama yeteneğini ifade eder.

İç denetçiler, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetim birimi de gerekli kurumsal yetkinliği haiz olmalıdır.

**1210. G1** - İç denetçiler, görevin tamamını veya bir kısmını 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 etmelidir.

**1210. G2** - İç denetçi, yolsuzluk belirtilerini tespit edebilecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Ancak iç denetçinin, esas görevi ve sorumluluğu yolsuzlukları tespit etmek ve soruşturmak olan savcı ve polis gibi kişilerin uzmanlığına sahip olması beklenmemelidir.

**1210. G3** - İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için bilgi teknolojileri ve kontrolleriyle ilgili temel bilgilere ve teknoloji tabanlı denetim tekniklerine hakim olmalıdır. Ancak, tüm iç denetçilerin; asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan iç denetçiler kadar uzmanlığa sahip olması beklenemez.

**1210. D1** - 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 etmelidir.

### **1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat**

İç denetçiler, denetim görevlerinde makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen azami mesleki özen ve dikkati göstermeli, denetim hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak şekilde yeterli bilgi ve beceriye sahip olmalıdır. Ancak, azami meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.

**1220. G1** – Denetim görevlerinde azami mesleki özen ve dikkatin gösterilmesinde iç denetçiler aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır.

- 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.

**1220. G2** - İç denetçi, azamî meslekî özen ve dikkati gösterirken, bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve diğer veri analiz tekniklerini imkânlar ölçüsünde kullanmalıdır.

**1220. G3** - İç denetçi, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı dikkatli olmalıdır. Ancak, güvence prosedürleri azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, bütün önemli risklerin teşhis edilmesini garanti etmez.

**1220. D1** - İç denetçi bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdaki hususları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermelidir:

- Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dâhil danışmanlık hizmetini talep eden denetlenenin ihtiyaç ve beklentileri,
- Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı,
- Danışmanlık görevinin potansiyel fayda ve maliyetleri.

### **1230 - Sürekli Mesleki Gelişim**



İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer mesleki yetkinliklerini sürekli bir şekilde geliştirmeli güçlendirmelidir.

Üst yönetici ve iç denetim birimi yöneticisi, iç denetçilerin mesleki yönden gelişmesi, yenilikleri izlemesi ve çalışma isteğini artırması için gerekli tedbirleri almalıdır.

İç denetim biriminde, iç denetim faaliyetinin sınırları göz önünde bulundurularak, eğitim düzeyi, nitelik ve deneyim açısından yeterli sayıda iç denetçi istihdam edilmelidir. İç denetçiler görevlerinin gerektirdiği eğitime tabi tutulmalı ve süreklilik gösteren uygun eğitim programları aracılığıyla mesleki yeterliliklerini sürdürmelidir.

### **1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı**

Kalite güvence ve geliştirme programı, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin iç denetim birimince ve Kurulca, tüm yönleriyle değerlendirilmesi, standartlara ve meslek ahlak kurallarına uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin programdır.

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözetleyen, Kurulun düzenlemelerine uygun, bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamalı ve sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözetleme faaliyetini içermelidir. Programın her parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, idarenin faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin standartlara ve meslek ahlak kurallarına uyması konusunda güvence sağlamalıdır.

### **1310 - Kalite Programı Değerlendirmeleri**

İç denetim birimi yöneticisi, kalite programının genel etkinliğini gözetlemek ve değerlendirmek amacına yönelik bir program geliştirmelidir. Bu program hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

### 1311 - İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler;

- 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, kapsama sahiptir.

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetine ilişkin, dönemsel olarak gerçekleştirilecek, idare içi kalite incelemelerine yönelik ilkeler belirlemelidir.

İdare içi incelemeler, iç denetim faaliyetinin ve gözetiminin; kalitesini, standartlara ve iç denetim biriminin denetim rehberlerine uygunluğunu, idareye ilave değer katma yöntemini ve performans göstergelerine ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmelidir.

İç denetim birimi yöneticisi, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde yapılan iç değerlendirme sonuçlarını yıllık faaliyet raporunda göstermeli ve en az yılda bir kez üst yönetime bilgi sunmalıdır.

### 1312 - Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirme, Kurulca ilgili idare dışından belirlenecek vasıflı ve bağımsız bir uzman veya ekip tarafından en az beş yılda bir yapılır.

Dış değerlendirmeyi yapanların, değerlendirmeye tâbi olan idareye veya idare personeline karşı herhangi bir yükümlülüğü bulunmamalı ve idareden herhangi bir çıkarı olmamalıdır. İki kamu idaresi arasında karşılıklı dış değerlendirme yapılmamalıdır.

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 oluşturmalıdır.

Üst yönetici, iç denetim birimi yöneticisiyle birlikte sonuçların değerlendirilmesi neticesinde tespit edilen ve üzerinde mutabakata varılan yetersizlikleri gidermek üzere bir eylem planı hazırlamalıdır. Bu tür eylem planlarındaki gelişmeler yıllık faaliyet raporunda belirtilmelidir.

### **1320 - Kalite Programı Hakkında Raporlama**

İ denetim birimi yöneticisi, dış değerlendirme sonuçları ile eylem planını Kurula ve varsa yönetim kuruluna göndermelidir.

### **1330 - "Standartlara Uygun Yapılmıştır" İbaresinin Kullanılması**

İ denetçiler, iç denetimin "Kamu İç Denetim Meslek Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını" belirtmelidir. Ancak i denetçilerin bu ibareyi kullanabilmesi için, iç denetim birim/faaliyetinin 1312 No'lu standart kapsamında kalite geliştirme programı değerlendirmesinin yapılması ve değerlendirme sonucunda standartlara uygunluğunun teyidi gerekir.

### **1340 - Aykırılıkların Açıklanması**

İç denetimin standartlara ve i denetçilerin meslek ahlak kurallarına tam uyumlu olarak gerçekleştirilmesi esastır. Ancak tam uyumun sağlanamadığı durumlarda aykırılıklar iç denetimin genel kapsamını veya faaliyetlerini etkiler hâle geldiğinde Kurula, st yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

#### **3.6.2.2. Çalışma Standartları**

#### **2000 - İç Denetimin Yönetimi**

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetini idareye değer katacak şekilde yönetmelidir.

İç denetim birimi yöneticisi; iç denetim yönergesinde tanımlanan genel amaç ve sorumlulukların yerine getirilmesi, iç denetim kaynaklarının etkin, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması ve iç denetim faaliyetlerinin Standartlara uygun yapılmasını sağlayacak şekilde iç denetim birimini yönetmekten sorumludur.

### **2010 - Planlama**

İç denetim birimi yöneticisi; idarenin hedeflerine uygun olarak, iç denetimin önceliklerini belirleyen risk esaslı plan ve programlar yapmalıdır.

**2010. G1** - İç denetimin plan ve programı, yılda en az bir kez yapılan bir risk değerlendirmesine dayanmalıdır. Üst yönetici ve varsa yönetim kurulu, bu sürece dahil edilerek görüşleri dikkate alınmalıdır.

**2010. D1** - İç denetim birimi yöneticisi; danışmanlık taleplerini, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini ve yıllık denetim planının uygulanmasına olan etkilerini gözönünde bulundurarak kabul edip etmemeyi düşünmelidir. Kabul edilen görevler programa dahil edilmelidir.

### **2020 - Bildirim ve Onay**

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

### **2030 - Kaynak Yönetimi**

İç denetim birimi yöneticisi, onaylanmış denetim programının uygulanabilmesi için iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

**2040 - Politika ve Süreçler**

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla izlenecek politika ve süreçleri belirlemelidir.

**2050 - Eşgüdüm**

İç denetim birimi yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz tekrarını önlemek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış denetçilerle, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

**2060 - Üst Yönetici ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar**

İç denetim birimi yöneticisi; iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ile programa kıyasla gerçekleşen performans konularında, üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar; idarenin önemli riskleri, kontrol ve yönetim sorunları ile üst yönetici ve varsa yönetim kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

**2100 - İşin Niteliği**

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

**2110 - Risk Yönetimi**

İç denetim faaliyeti; önemli riske maruz alanları tespit edip değerlendirmek ve risk yönetimi ile kontrol süreçlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle idareye yardımcı olmalıdır.

**2110. G1** - İç denetim faaliyeti, idarenin risk yönetim sürecinin etkinliğini gözlemeli ve değerlendirmelidir.

**2110. G2** - İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hususları dikkate alarak, idarenin yönetim ve kontrol faaliyetleriyle bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmelidir;

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü,
- Faaliyetlerin etkililik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun ve diğer düzenlemelere uyum.

**2110. D1** - İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amacıyla uyumlu şekilde riski ele almalı ve diğer önemli risklere karşı dikkatli olmalıdır.

**2110. D2** - İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, idarenin maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

### **2120 - Kontrol**

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, idarenin etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

**2120. G1** - Risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak iç denetim faaliyeti, söz konusu riskleri gidermek üzere idarenin yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan mevcut kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmeli ve gerekli hallerde ilave kontroller önermelidir.

Bu değerlendirme;

- mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü,
- faaliyetlerin etkililik ve verimliliğini,
- varlıkların korunmasını ve
- kanunlara ve diğer düzenlemelere uyum konularını

kapsamalıdır.

**2120. G2** - İç denetçiler, iç denetim plan ve programlarındaki hedef ve amaçların kapsamı ve bunların idarenin hedef ve amaçlarına uyum derecesini anlayıp değerlendirmelidir.

**2120. G3** - İç denetçiler, faaliyet ve programların planlandığı şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve elde edilen sonuçların belirlenen hedef ve amaçlarla uyumlu olup olmadığını değerlendirmelidir.

**2120. G4** - Kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kriterlere ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin hedef ve amaçlarına ulaşip ulaşmadığını belirlemek için oluşturduğu kriterlerin yeterlilik derecesini tespit etmelidir. Bu kriterler yeterli görülürse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanabilir. Söz konusu kriterler yeterli görülmezse, iç denetçiler uygun değerlendirme kriterleri geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmalıdır.

**2120. D1** - Danışmanlık görevi sırasında iç denetçiler, yapılan kontrolleri görevleri çerçevesinde gözden geçirmeli ve herhangi bir kontrol yetersizliğine karşı dikkatli olmalıdır.

**2120. D2** - İç denetçiler; danışmanlık görevlerinden elde ettiği kontrol bilgilerini, idarenin maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

### **2130 - Yönetim**

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

- 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 iletiminin sağlanması.

**2130. G1** - İç denetim faaliyeti, idarede iş ahlakı kültürünün yerleştirilmesi için kurumsal amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmelidir.

**2130. D1** - Danışmanlık görevinin amaçları, idarenin genel değerleri ve hedefleriyle uyumlu olmalıdır.

### **2200 - Görev Planlaması**

İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kayıt altına almalıdır. Bu planlama çalışmaları aşağıdaki unsurları içermelidir.

### **2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler**

İç denetçiler, her denetim görevi için bir denetim planı hazırlarken aşağıdaki hususları dikkate almalıdır;

- Denetlenecek faaliyetin hedefleri ve bu hedeflere ulaşmadaki performansı değerlendirmeye yarayacak araç veya kriterler,
- Faaliyetler, hedefler ve kaynaklar üzerindeki önemli riskler ile bu risklerin muhtemel etkilerini kabul edilebilir seviyede tutmanın yol ve yöntemleri,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin ilgili kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.

**2201. G1** - İç denetçiler, idare dışındaki taraflar için bir görevlendirme planlarken, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları ve (görev kayıtlarına erişme ve sonuçların paylaşımına getirilecek kısıtlamalar dahil) diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla anlaşmalıdır.



**2201. D1** - İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve beklentiler hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri ilgili yöneticiyle mutabakata varmalıdır. Çok önemli görevlendirmelerde bu mutabakat yazılı hâle getirilmelidir.

### **2210 - Görev Amaçları**

Her denetim görevi için söz konusu denetim göreviyle ilgili denetim amaçları belirlenmelidir. Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır.

**2210. G1** - İç denetçiler, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmalıdır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmalıdır.

**2210. G2-** İç denetçiler, görevin amaçlarını belirlerken, önemli hatâların, düzensizliklerin, aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini dikkate almalıdır.

**2210. D1-** Danışmanlık görevlerinin amaçlarında, ilgili yöneticiyle mutabık kalındığı ölçüde, risk, kontrol ve yönetim süreçlerine de temas edilmelidir.

### **2220 - Görev Kapsamı**

Görevin kapsamı, denetim görevinin amaçlarına ulaşılmasına uygun seviyede olmalıdır.

**2220. G1** - Görevin kapsamı, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların değerlendirilmesini de (üçüncü tarafların sahip oldukları dahil) içermelidir.

**2220. G2** - Bir güvence görevi esnasında danışmanlık talebinde bulunulursa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentiler bir yazıyla iç denetim birimine iletilmelidir. Uygun görülmesi halinde danışmanlık görevi yürütülerek sonuçları danışmanlık ilkelerine uygun olarak raporlanmalıdır.

**2220. D1-** İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yürütürken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlara yeterince temas ettiğinden emin olmalıdır. Eğer görev esnasında

kapsamla ilgili ihtirazi kayıtlar olursa, göreve devam edip etmeyeceğini belirlemek üzere, iç denetçiler bunları ilgili yöneticiyle tartışmalıdır.

### **2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi**

İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu; görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynaklar dikkate alınarak oluşturulmalıdır.

### **2240 - İş Programı**

İç denetçiler, denetim amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak şekilde her denetim görevinin amaçlarını, görev için ayrılan kaynakları, muhtemel süresini ve denetimde takip edilecek süreçleri gösteren iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları yazılı hâle getirilmelidir.

**2240. G1** - İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıt süreçlerini içermeli ve göstermelidir. İş programı, işe başlanmadan önce onaylanmalı, programda yapılan değişiklikler için de iç denetim birimi yöneticisinden onay alınmalıdır.

**2240. D1** - Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir.

### **2300 - Görevin Yürütülmesi**

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir.

İç denetçiler görevlerini ifa ederken, sağduyulu ve yetkin bir iç denetçiden beklenen dikkat ve özeni gösterir. Mesleki özen ve dikkat, aynı veya benzer durum ve koşullarda, makul sınırlar dahilinde tedbirli ve yetkin bir iç denetçiden beklenen beceri, özen ve dikkatin gösterilmesidir.

### **2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması**

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmeli ve tanımlamalıdır.

Bilgi ve belgeler; görevin amaç ve kapsamıyla ilgili bütün konularda toplanmalı, tespit ve tavsiyelere sağlam ve güvenilir bir dayanak oluşturacak seviyede yeterli, güvenilir, ilgili ve gerekli olmalıdır.

### **2320 - Analiz ve Değerlendirme**

İç denetçiler, görev sonunda vardıkları sonuçları uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır.

### **2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi**

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmelidir.

**2330. G1** - İç denetim birimi yöneticisi; görev kayıtlarına erişimi kontrol etmeli, gerektiğinde bu kayıtları idare dışı taraflara vermeden önce, üst yöneticinin onayını ve/veya hukuk müşavirliğinin görüşünü almalıdır.

**2330. G2** - İç denetim birimi yöneticisi, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları belirlemelidir. Bu esaslar, idarenin temel ilkelerine ve ilgili mevzuata uygun olmalıdır.

**2330. D1** - İç denetim birimi yöneticisi, görev kayıtlarının tutulması, saklanması ve idare içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirlemelidir. Bu politikalar, idarenin düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmalıdır.

### **2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü**

Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetilmeli ve kontrol edilmelidir.

### **2400 - Sonuçların Raporlanması**

İç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlaması gereklidir. Raporlar, yetkisiz kişilerin erişimini engellemek için gizlilik içinde muhafaza edilmelidir.

#### **2410 - Raporlama Kıstasları**

Raporlamalar; varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında, görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

**2410. G1** - Sonuçları gösteren nihai rapor, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini de içermelidir.

**2410. G2** - İç denetçiler, görev raporlamalarında tatminkâr bir performans göstermeye teşvik edilmelidir.

**2410. G3** - Görev sonuçları idare dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların paylaşımı ve kullanımı konusundaki sınırlamaları da içermelidir.

**2410. D1** - İlerlemenin ara raporlanmasının ve danışmanlık görevlerinin sonuçları, görevlendirmenin niteliğine ve ilgili yöneticinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, şekil ve içerik değiştirebilir.

#### **2420 - Raporlamaların Kalitesi**

Raporlamalar; doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı, tam olarak ve zamanında yapılmalıdır.

#### **2421 - Hata ve Eksiklikler**

Eğer nihai raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim birimi yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

#### **2430 - Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması**

Standartlara aykırılıklar belli bir görevi etkilediğinde, sonuçlar raporlanırken aşağıdaki hususlar özel durum olarak açıklanmalıdır:

- Tam olarak uyulamayan Standart/Standartlar
- Aykırılık sebepleri

- Aykırılığın göreve etkisi

#### **2440 - Sonuçların Raporlanması**

İç denetim birimi yöneticisi, görev sonuçlarını ilgili taraflara raporlamalıdır.

**2440. G1** - Görev sonuçlarının öngördüğü tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek taraflara, sonuçların raporlanmasından iç denetim birimi yöneticisi sorumludur.

**2440. G2** - İç denetim birimi yöneticisi, aksi hukuki düzenlemelerle belirlenmediği takdirde, görev sonuçlarını idare dışındaki taraflara iletmeden önce, idarede doğabilecek muhtemel riskleri değerlendirmeli, üst yönetim ve/veya hukuk müşavirliği ile istişare etmeli ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını kısıtlayarak kontrol etmelidir.

**2440. D1** - İç denetim birimi yöneticisi, danışmanlık görevlerinin nihai sonuçlarının ilgili yöneticilere raporlanmasından sorumludur.

**2440. D2** - Danışmanlık görevleri sırasında, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, idare için önemli hâle geldiğinde üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna bildirilmelidir.

#### **2500 - İlerlemenin İzlenmesi**

İç denetim birimi yöneticisi, yönetime rapor edilen hususların sonuçlarının takibi için bir izleme sistemi kurmalı ve uygulamalıdır.

Denetlenen birim yöneticileri, denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin önlemleri alır. Önlem alınmaması halinde iç denetim birimi yöneticisi, üst yöneticiyi bilgilendirir.

**2500. G1** - İç denetim birimi yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını veya üst yönetimin gerekli tedbiri almaması halinde doğabilecek riski üstlenip üstlenmediğini tespit etmek ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci oluşturmalıdır.

**2500. D1** - İç denetim birimi, ilgili yöneticilerle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını izlemelidir.

### **2600 - Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi**

İç denetim birimi yöneticisi, üst yönetimin idare için kabul edilemeyebilecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle müzakere etmelidir. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, iç denetim birimi yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için üst yöneticiye rapor etmelidir ([http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu\\_ic\\_denetim\\_standartlari](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari). E. T. 23/12/2009).

### **3.6.3. İç Denetim Faaliyetinin Bileşenleri**

İç denetimin faaliyet alanları, iç kontrol süreçlerini değerlendirmek, yönetim süreçlerini değerlendirmek, risk yönetim süreçlerini değerlendirmek şeklinde üç başlığa ayrılabilir.

#### **3.6.3.1. İç Kontrol Süreçlerini Değerlendirmek**

Gerek uluslararası standartlar gerekse 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri uyarınca üst yönetici; Kurumun mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinden, Kurum kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, Bu kaynakların kayıp ve kötüye kullanılmasının önlemesinden, yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için gerekli önlemlerin alınmasından, mali raporlarda yer verilen bilgilerin doğruluğundan, sorumludur.

17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulan “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kapsamında, yukarıda bahsedilen hususları içermek üzere yetkisi dahilinde bütçe

ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını kamuoyuna açıklamakla yükümlü kılınmıştır.

Üst yöneticinin kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanıldığı hususunda gerekli güvenceyi verebilmesi iç kontrol sistemini kurması ve iç kontrol süreçlerini değerlendirerek süreçlerinin yeterliliği ve etkinliği olabilmesi ve gerekli tedbirleri alabilmesi iç denetimin, kurumda uygulanan iç kontrole ilişkin süreçlerdeki hata ve riskleri tespit etmesiyle gerçekleşebilir.

### **3.6.3.2. Yönetim Süreçlerini Değerlendirmek**

Yönetim süreçleri, kurumdaki rolleri ve davranışları belirleyen, sorumlulukları tanımlayan, hedefler ve stratejiler geliştiren, kurumsal performansı ölçen, kuruma özgü ve sürekli değişen bir kültürün ifadesidir. Bu kültür, kurumun içselleştirdiği değerleri, davranışları ve rolleri şekillendirir; kurumun topluma karşı sorumluluklarını yerine getirmek konusundaki hassasiyetini bir başka deyişle, özenli veya kayıtsız olma eğilimini ortaya koyar. Bu nedenle, yönetim süreçlerinin kendisinden beklenen amaca ne kadar yerine getirebileceği, büyük ölçüde kurum kültürünü ne kadar oluşturduğuna ve bu değere ne kadar benimsemesine bağlıdır.

Buna göre,

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer kurumsal değerlerin geliştirilmesinin,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirliğin,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde

iletilmesinin,

- İç ve dış denetçilerin ve kurum faaliyetleri arasında eşgüdümün ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletiminin sağlanması şeklinde ifade edilebilecek yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi için, iç denetim, mevcut riskler, olaylar, karşılaşılan zayıflıklar ve bunlardan korunma ve kontrol iyileştirmeleri ya da yeni koruma ve kontrol uygulamaları hususunda kuruma tavsiyede bulunur.

### **3.6.3.3. Risk Yönetim Süreçlerini Değerlendirmek**

Risk yönetim süreçlerini değerlendirmek; idarenin, hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve alınması gereken önlemleri tespit etmek, uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve önerilerde bulunmaktır.

Risk terimi; kurumu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, kurum güvenilirliğinin zarar görmesi ve yasal düzenlemelere aykırı bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Risk yönetimi ise bir kuruma, kurum personeline ve kurum varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin neler olabileceği hususunda yapılan değerlendirmeler ile bu değerlendirmeler çerçevesinde muhtemel tehlike ve/veya tehlikelerin akılcı bir yöntemle asgariye indirilme sürecidir.

Bu itibarla, etkin bir iç denetim faaliyeti, ortaya çıkabilecek veya var olan operasyonel riskler (mevzuata uyulmamasından kaynaklanan risk), insan kaynakları riskleri, teknoloji riskleri, itibar riski, stratejik risk (hatalı yönetim kararlarından, kararların düzgün bir biçimde uygulanmamasından kaynaklanan riskler) ve çevresel riskler gibi çeşitli risklerin tespit edilmesi ve bunların minimize edilmesi için uygun önerilerin geliştirilmesidir. Risklerin minimize edilmesi veya önlenmesi için iç denetim tarafından risk değerlendirmesinin



yapılması, yapılan değerlendirme uyarınca risk odaklı denetim planının oluşturulması ve denetimin buna göre yapılması gerekmektedir (Gürkan, 2006: 1-4).

#### **3.6.4. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı**

Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dâhil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur.

#### **3.6.5. İç Denetim Alanı**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 7 inci maddesine göre iç denetim;

a- Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,

b- Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,

c- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,

ç- İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,

d- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,

e- Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,

f- Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi, Alanlarını içerir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006).

### **3.6.6. İç Denetim Türleri ve Uygulamaları**

İç denetim, denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir. İç denetim faaliyeti çeşitli denetim türlerine ayrılmaktadır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8 inci maddesinde de belirtildiği gibi iç denetim türleri; uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetiminden oluşmaktadır.

#### **3.6.6.1. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi; kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.

Uygunluk denetimi, kurumun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Denetimin konusu, kurumun mali işlemleri ve faaliyetleridir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, çoğunlukla sınırlı sayıda ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır (Güredin, 1999: 11).

#### **3.6.6.2. Mali Denetim**

Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve düzenlenen mali tablolarla raporların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

Mali denetim, denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır. Hesapların ve bunların dayanağını oluşturan finansal sistemlerin ve süreçlerin (kamu sektörünün spesifik bölümleri dahil olmak üzere, kamu parasının öngörölmüş amaçlar için harcanmış olup olmadığı) ve kurumsal yönetişimin finansal yönlerinin, örneğin iç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir (Karaarslan, 2006: 325)

### **3.6.6.3. Performans Denetimi**

Performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğın, ekonomikliğın ve verimliliğın değerlendirilmesidir.

Performans denetimi, hesap verme sorumluluğının tesis edilmesi ve dolayısıyla kamunun tüm paydaşları için kamu idarelerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesinin, kamusal faaliyetlerin çıktı ve sonuçlarının bilinmesinin güvencesi durumundadır. Dolayısıyla kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti ancak fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir denetim sistemiyle mümkün olabilecektir. Ayrıca, karar vericilere kamu kaynaklarının gelecekte tahsis edileceğı faaliyet ve projeler konusunda yardımcı olacak, bir anlamda verimsiz ve etkin olmayan alanlara kamu kaynaklarının tahsisini önlemiş olacaktır.

Performans denetiminin mali denetimden bazı farklılıkları vardır. Performans denetimi daha çok idarenin etkinliğı üzerinde dururken, mali denetim muhasebe kayıtlarının doğruluğı ve güvenilirliğı üzerinde durur. Denetimin konusu bakımından, performans denetimi idarenin faaliyetleri üzerinde dururken, mali denetim daha çok muhasebe sistemi üzerinde yoğunlaşır. Mali denetim standardize edilmiş bir denetim ve raporlama sistemini

takip ederken, performans denetimi için aynı şeyi söylemek zordur. Çünkü faaliyet ve projenin içeriğine göre, idarenin özelliğine göre farklılık gösterir (Kubalı, 1998: 49-50).

Diğer denetim türlerinden ayrılan performans denetimi; etkinlik, iktisadilik ve verimliliğin denetimini kapsamaktadır. Bu bağlamda;

**Etkinlik (Efficiency):** Kullanılan kaynaklarla, bir faaliyetin sonuçlarını ya da çıktılarını azami düzeye çıkarmayı ifade eder. (İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006)).

**Verimlilik; (Efficiency):** Kurum faaliyetlerinde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin sunumu ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti sunmak için en az miktarda girdi kullanılmasıdır (Kamu İç Denetim Rehberi).

**Ekonomiklik ise; (Economy):** Bir faaliyetin planlanmış sonuçlarına ya da çıktılarına ulaşmak için, uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek, kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, en uygun girdinin en düşük maliyetle temin edilmesidir. ([http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic\\_denetim\\_terminleri](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetim_terminleri). E. T. 24/12/2009).

Performans denetimi performans esaslı bütçelerde kullanılabilir. Performans esaslı bütçeleme tanımı ise; “kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans kriterleri yoluyla performans ölçümü yaparak hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır.” Kamu kurum ve kuruluşları stratejik planlarını hazırlayarak, stratejik amaç ve hedeflerini belirleyecekler; daha sonra stratejik plan yer alan faaliyetlerin kaynak ihtiyacı ile performans hedef ve göstergelerini

içeren performans programını hazırlayacaklar ve belirlenen bu amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını ve ulaşılmamış ise neden ulaşılamadığını gerekçelerini ortaya koyan faaliyet raporunu hazırlayacaklardır. Böylece, performans denetimi, kamu idarelerinin sorumlulukları çerçevesinde faaliyetlerini yürütürken kamu kaynaklarını etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıklarını kontrol etmenin önemli bir aracı haline gelmektedir (Kesik, 2005: 94-114; Özkan, 2008: 89-90).

Performans denetimiyle, hesap verme sorumluluğunu artırmak, performansın geliştirilmesini sağlamak, idari ve mali reformları teşvik etmek, performans bilgisi sağlamak, mümkün olur.

#### **3.6.6.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi**

Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

#### **3.6.6.5. 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 değerlendirilmesidir

(<http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/ikalender.pdf>. E. T. 24/12/2009).

#### **3.6.7. İç Kontrol Sisteminde İç Denetimin Yeri ve Rolü**

İç kontrol kavramı yönetimin hedeflerini gerçekleştirme için ihtiyaç duyduğu bilgiyi ve güvenceyi sağlayan yönetim aracıdır.

İç kontrol, kurumun hedeflerine ulaşmasına makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve tüm personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu hedefler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Faaliyetlerin düzenli, ekonomik, etkin ve etkili biçimde yürütülmesi,
- Varlık ve kaynakların, hatalardan, yolsuzluktan ve yetersiz yönetimden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması,
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması, saklanması ve uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasıdır (Saltık, 2006: 58-68). İç kontrol bir yönetim aracı, iç denetim ise yönetime yönelik bir hizmettir.

### **3.6.8. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi**

İç kontrol ve iç denetim kavramları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi içinde yer alan kavramlardandır.

İç kontrol sistemi, kurumsal politikaların, amaç ve hedeflerin gerçekleşmesine yönelik riskleri belirleyen, analiz eden ve değerlendiren ve bu riskleri etkili, ekonomik ve verimli şekilde yöneten ve de devamlılık arz eden bir sürece dayanır.

İç denetim ise iç kontrolün çok önemli bir boyutunu oluşturan, yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrol sisteminin politika, amaç ve hedefler doğrultusunda iyi işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi noktasında güvence sağlayan iç denetim, kurumun iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. Bu noktada iç kontrolün mali olan ve olmayan tüm yönleri iç denetimin kapsamına girmektedir.

İç kontrol sistemi geniş anlamda iç denetimi de kapsamakla birlikte dar anlamda denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetleriyle diğer unsurlardan meydana gelmektedir. Bu manada iç denetim idarenin iç kontrol sisteminin bir unsuru olmakla birlikte iç denetim faaliyetinin niteliği ve fonksiyonu gereği idarenin yönetim, risk yönetimi ve kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliğini değerlendirmektedir. Bu da, iç denetim faaliyetinin iç kontrol sistemi içindeki yerini ve rolünü ortaya koymaktadır.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 11 inci maddesinde iç kontrol ve iç denetim ilişkisine değinilerek; "İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur." hükmüne yer verilmiştir. 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde; iç kontrole ilişkin görev, yetki ve sorumluluklara değinilerek, "iç denetçiler ise idarelerin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesinden ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunulmasından sorumludurlar." hükmüyle iç denetçilerin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesi ve geliştirilmesinde iç denetçileri sorumlu tutmuştur. İç Denetim iç kontrolün önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol yönetim fonksiyonurdur ve bu yüzden iç kontrolün etkinliği yönetimin sorumluluğundadır. Yönetim bu sorumluluğunu iç kontrol yapısının düzenli bir biçimde izlenmesi ve gözden geçirilmekle yerine getirir. Yönetim izleme ve gözden geçirme görevini ise iç denetçilerin raporları aracılığıyla yerine getirilmektedir. (<http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/ikalender.pdf>. E. T. 24/12/2009).

### **3.6.9. İç Denetimin Teftiş Mekanizmasından Farkı**

Klasik denetim anlayışı olan Teftiş sistemiyle ilgili olarak şu eleştiriler yapılabilir.

-Denetim sistemi, denetçilere fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak, yeterli mesleki güvencelere sahip değildir,

- Denetçi denetim yaparken önceki denetimin etkisinde sübjektif ve cezalandırıcı yaklaşımlar benimsenmektedir,

- Denetim genellikle düzenlilik denetimi şeklinde belge üzerinde yapılarak faaliyet denetimi ihmal edilmektedir. Bundan dolayıdır ki, yolsuzluk üreten sistemin tasfiyesi konusunda yeterli katkı sağlanamamaktadır,

- Denetim sisteminde standartlar yoktur. Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları mevcut değildir ve bunun bir sonucu olarak denetim sistemi gelişkin denetim yaklaşım ve tekniklerinden bilgisayarlı denetimden ve iyi uygulama örneklerinden yararlanılamamaktadır,

- Denetim sonuçları kamuoyuyla paylaşılmamaktadır.

- Bir kaç teftiş kurulu dışında, müfettişlerin hizmet içinde yetişmeleri için gerekli eğitim verilmemektedir,

- Denetlenenler denetlenmekten rahatsızlık duymaktadır, sonuçta denetim; yöneticilerce talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanmaktadır,

- Denetlenen ile denetleyen arasında karşılıklı güvensizlik mevcuttur (Gönülaçar, 2007: 1-21).



## IV. BÖLÜM

### TÜRK DENETİM KURUMLARI, İÇ DENETİMİN YENİ BİR YAKLAŞIM OLARAK TÜRKİYE'DE KAMU KESİMİNDE UYGULANMASI, DEĞERLENDİRİLMESİ VE MEVCUT DURUMU

#### 4.1. Denetim Kurumları

##### 4.1.1. Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları

###### 4.1.1.1. Devlet Denetleme Kurulu

Anayasanın 108 inci maddesinde, “İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları, Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır.” denilmiştir. Anayasanın bu hükmü doğrultusunda, 1982 yılında, 2443 sayılı Kanunla Devlet Denetleme Kurulu oluşturulmuştur.

2443 sayılı Kanuna göre DDK; Başkanı dâhil dokuz üyeden oluşmakta, bu üyeler yüksek öğrenim görmüş ve en az on iki yıl Devlet hizmetinde çalışmış kişiler arasından Cumhurbaşkanınca atanmaktadır.

2443 sayılı Kanuna göre; DDK adına hazırlanan raporlar, Kurulda konuşulur ve Cumhurbaşkanına arz edilmek üzere karara bağlanır. Kurul raporları Cumhurbaşkanının onayı

alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilir. Kurul raporlarında incelenmesi, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenen konular, en geç kırk beş gün içinde gereği yapılmak üzere Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilir. Sonuçtan Başbakanlık aracılığıyla Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğünde önemli konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirir.

#### **4.1.1.2. Sayıştay**

Anayasanın 160 ıncı maddesinde, “Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay’ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvuramaz.

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.

Sayıştay’ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.” denilmektedir.

Anayasanın 160 ıncı maddesi doğrultusunda düzenlenen başlangıcı 1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanuna göre Sayıştay meslek mensupları; Birinci başkan, Daire başkanları ve üyeleri, Raportörler, Uzman denetçi, Baş denetçi, Denetçi ve Denetçi yardımcılardır. Raportörler, uzman denetçi, baş denetçi ve denetçiler denetçi yardımcılığından yetişirler. Sayıştay’da bir başkan ve altı üyeden oluşan daireler birer hesap mahkemesidir. Daireler

Kurulu daire başkanları ve üyelerinden oluşur. Daireler Kurulu 832 sayılı Kanunla kendisine verilen görevleri yapar. Daire başkanları, dairelerine ayrılan hesapların yargılanma ve bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenme ve sonuçlandırılması işleriyle görevlidir. Üyeler, denetçi raporlarını inceler ve düşüncelerini yazılı olarak belirtir. Ayrıca bu kanunda gösterilen diğer işleri yapar.

1996 yılında Sayıştay Kanuna yapılan ek madde ile; “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşlarının kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur” denilerek Sayıştay’ın denetimine tabi kuruluşlarda performans denetimi yapabileceği öngörülmüştür. Sayıştay, uygulamada yalnız gider denetimi yapmaktadır.

Türkiye’nin Avrupa Birliğine üyelik sürecinde önemli bir belge ve taahhütleri içeren Ulusal Programda öngörülen tedbirler arasında; “Sayıştay’ın parlamento adına denetim yapan bir dış denetim kurumu olarak vize ve tescil gibi dönem başı denetim faaliyetlerini de terk etmek suretiyle münhasıran harcama sonrası denetim faaliyetlerini performans ve sistem denetimi yörüngesine oturtması gerekmektedir. TBMM İçtüzüğünde, Sayıştay raporlarının görüşülüp değerlendirileceği daimi bir komisyonun oluşturulmasını sağlayacak şekilde değişiklik yapılması.” bulunmaktadır.

#### **4.1.1.3. Yüksek Denetleme Kurulu**

3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7 nci maddesinde, “Komisyon ve Alt Komisyonlar, denetleyecekleri kuruluşların durumunu, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde,

verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden inceler.” denilmiş ve denetlenen kuruluşlarda uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans (faaliyet) denetimi yapılması öngörülmüştür. Bu tür denetim görevi de 3346 sayılı Kanun ve 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında KHK ile Yüksek Denetleme Kuruluna verilmiştir.

72 sayılı KHK'nin 22 nci maddesinde Yüksek Denetleme Kurulunun denetleme konuları;

- Denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,

- İşletme bütçelerinin gereklere, işlemlerinin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,

- Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı,

- İşlemlerin hukuka uygunluğu,

- Verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı,

- İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı,

şeklinde belirlenmiş ve kuruluşlarda uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans denetimi yapılması öngörülmüştür.

#### **4.1.2. Bakanlıklar Denetim Organları**

Bakanlıkların, kuruluş ve görev esaslarının düzenlendiği 3046 sayılı Kanuna göre teftiş kurulları bulunmaktadır. Bu kurullar aracılığıyla her bakanlık kendi işlemlerini denetlemekte ve raporlarını, siyasi anlamda bakanlık işlemlerinden Başbakana karşı sorumlu

olan kendi bakanına sunmaktadır. Her bakanlığın teftiş kurulu yanında, bu bakanlıklara bağlı olan bağımsız genel müdürlük ve katma bütçeli idarelerin de kendi teftiş kurulları bulunmaktadır. Bunlara ilave olarak, icracı bakanlıklardan bazılarının bölge ve il bazında örgütlenmiş denetim grupları mevcuttur.

#### **4.1.3. Başbakanlık Teftiş Kurulu**

Başbakanlığın yürütmeye dönük birçok yetkiyi bünyesinde toplayan icrai bakanlık şeklinde örgütlenmesi, beraberinde birçok denetim biriminin de burada toplanması sonucunu doğurmuştur. Başbakanlığa bağlı her kuruluşun denetim birimleri yanında Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulu da bu teşkilatlanma içinde yerini almıştır. Yüksek Denetleme Kurulundan yukarıda bahsedilmiştir.

3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunun 20 inci maddesine göre kurulmuş olan Başbakanlık

Teftiş Kurulunun görevleri;

“Teftiş Kurulu Başkanlığı Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yapar.

a) Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,

b) 1.(a) bendinde sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

2. Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

3. Gerektiğinde imtiyazlı şirketlerle özel kuruluşları da mali yönden teftiş etmek ve denetlemek,

c) Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak.” şeklinde belirlenmiştir.

#### **4.1.4. Maliye Bakanlığı Denetim Organları**

Maliye Bakanlığında; hem teftiş hem de vergi incelemesi yapan Maliye Teftiş Kurulu (bakanlığa bağlı bütün birimlerin teftişini yapar) ile Gelirler Kontrolörleri (Gelirler Genel Müdürlüğünün denetim ve vergi incelemesi yapar), vergi incelemesi yapan Hesap Uzmanları Kurulu ve denetim yapan Milli Emlak Kontrolörleri (Milli Emlak Genel Müdürlüğünün denetimini yapar), Bütçe Kontrolörleri (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün denetimini yapar), Tasfiye Kontrolörleri (Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğünün denetimini yapar) ve Muhasebat Kontrolörleri (Muhasebat Genel Müdürlüğünün denetimini yapar) bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığında denetim organları 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

Teftiş Kurulu Başkanlığı: 178 sayılı KHK'nın 20 nci maddesinde, “Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Bakanın emri ve onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

a) Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

b) İmtiyazlı şirketlerle sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,

c) Dernekleri mali yönden teftiş etmek,

d) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.” hükmüne yer verilmiştir.

Hesap Uzmanları Kurulu: Hesap Uzmanları Kurulu, 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkındaki Kanunla kurulmuştur. Söz konusu Kanunda, Hesap Uzmanları Kurulunun, gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak, Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüt, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak gibi görevleri yürüteceği belirtilmiştir.

Kontrolörler: 178 sayılı KHK'nın 43 üncü maddesinin (a) fıkrasında, “...Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek birimlerde kontrolör çalıştırılabilir. Kontrolörler, bağlı buldukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme, ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla verilen görevleri yaparlar.” denilmektedir.

Denetmenler: 178 sayılı KHK'nın 43 üncü maddesinin (c) fıkrasına göre Gelirler Genel Müdürlüğünce, vergi incelemeleri ve taşra birimlerinde denetim yapmak üzere

defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde vergi denetmenleri çalıştırılması öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddeye göre Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebe Denetmenleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğünde Milli Emlak Denetmenleri çalıştırılabileceği öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde, “Vergi incelemesi, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Muavinleri, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları... tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri... her türlü hal ve taktirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” denilmektedir.

#### **4.1.5. Bakanlıklar ve Müsteşarlıklar Denetim Organları**

Teftiş kurulu başkanlıkları: Her bakanlığın/müsteşarlığın teşkilatı ve görevleriyle ilgili olarak düzenlenen yasal mevzuatlarında, bakanlık teftiş kurulları; bakanın/müsteşarın emri veya onayı üzerine bakan/müsteşar adına, bakanlık/müsteşarlık teşkilatı ile bakanlığa/müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmiştir.

Bakanlık ve müsteşarlık kontrolörleri: Müsteşarlığa veya genel müdürlüklere bağlı olarak çalışan kontrolörler, bağlı oldukları müsteşarlığın/genel müdürlüğün faaliyet alanı içerisinde kalan konularla sınırlı olmak üzere ilgili kurum ve kuruluşlarda müsteşar/genel müdür adına denetimde bulunurlar. Ayrıca Hazine Müsteşarlığına bağlı olarak faaliyet gösteren ve sigortacılık alanında denetleme yapan Sigorta Denetleme Kurulu bulunmaktadır.

Bakanlık Denetim Organlarının Çalışma Yöntemi:



Müfettiş ve kontrolörlerin görev yapabilmeleri için (re'sen yetkili kılındıkları bazı durumlar dışında) bağlı oldukları merci tarafından görevlendirilmeleri gerekir. Görev kapsamındaki iş teftiş işi ise, teftiş edilen birim tarafından cevaplandırılması ve noksanlıkların giderilmesi istenir. Görev, disiplin hükümlerine aykırı bir fiil kapsamında yapılan disiplin soruşturması ise, düzenlenen rapor işlem yapılmak üzere ilgili disiplin amirine sunulur. İncelemesi yapılacak fiil, Türk Ceza Kanununda yer alan memur suçlarından ise düzenlenen rapor memurun statüsüne göre başbakan, ilgili bakan, vali ya da kaymakama sunulur ve adı geçen mercilerce raporun hazırlık soruşturması yapılmak üzere ilgili cumhuriyet savcılığına gönderilip gönderilmeyeceğine karar verilir. 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanunu kapsamındaki bir suç hakkında hazırlanan raporlar ise herhangi bir merciin ara kararına gerek duyulmaksızın incelemeyi yapan müfettiş ya da kontrolör tarafından doğrudan ilgili cumhuriyet savcılığına gönderilir.

#### Bakanlık Denetim Elemanlarının İstihdam Şekli

Kamu sektöründe denetim elemanı olarak atanmak için ekonomi, maliye ve işletme gibi meslekle ilgili bölümlerde üniversite eğitimi görmüş olmak ve yapılan yazılı ve sözlü sınavları başarmak gerekir. Müfettiş yardımcısı, stajyer kontrolör ve denetçi yardımcısı olarak geçirilen 3 yıllık teorik ve uygulamalı eğitim döneminden sonra müfettiş ya da kontrolör olmak için yazılı ve sözlü bir yeterlilik sınavını başarmak gerekir.

#### 4.1.6. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları

Sermaye Piyasası Kurulu: 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Sermaye Piyasası Kurulunun, Kanun kapsamına giren kuruluşlarda, Kanun hükümleri çerçevesinde denetleme, düzenleme, tedbirler alma gibi görev ve yetkileri bulunmaktadır.

Ancak, Sermaye Piyasası Kurulunun asli görevi denetimden ziyade sermaye piyasasını düzenleme, kuralları koyma ve uygulamadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu: 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile 1999 yılında kurulan BDDK; tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, mali piyasalarda güven ve istikrarı ve ekonomik kalkınmanın gereklerini de dikkate alarak kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, çalışma, devir, birleşme, tasfiye ve denetlenmelerine ilişkin Kanunda verilen yetkiler çerçevesinde, düzenlemeler yapmak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmakla görevlendirilmiştir. Ancak BDDK'nın asli görevi denetimden ziyade mali piyasaları düzenleme, kuralları koyma ve uygulamadır. Bunun yanında, 1999 yılına kadar Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu 4389 sayılı Kanun ile BDDK bünyesinde faaliyet göstermeye başlamıştır. Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu, 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasının ve her türlü bankacılık işlemlerinin denetimi ile görevli olup doğrudan BDDK Başkanına bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

Son yıllarda kurulan Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo ve Televizyon Üst Kurumu gibi kuruluşların denetim görevleri olsa da esas görevleri görevli oldukları alanlarda düzenlemeler yapma, kurallar koyma ve uygulamadır.

#### **4.1.6.1. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Teftiş Kurulları**

Kamu İktisadi Teşebbüsleri teftiş kurulları: Genel müdürün emri veya onayı ile, kuruluşun sınırları içinde kalmak şartıyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini genel müdür adına yürütmekle görevlendirilmiş kurullardır.

Yerel yönetimler teftiş kurulları: Genelde belediyeler teftiş kurulları olarak faaliyet gösteren bu denetim organları, belediye başkanının emri veya onayı ile, yerel yönetim sınırları içinde kalmak şartıyla, yerel yönetimlerin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini belediye başkanı adına yürütmekle görevlendirilmiştir.

#### **4.1.7. Bağımsız Denetim Kurumları**

##### **4.1.7.1. Sermaye Piyasası Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Dış Denetim**

Türkiye’de bağımsız dış denetim uygulamaları Sermaye Piyasası Kanunu ile başlamıştır. Bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliğe göre bağımsız denetim; ortakların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından, bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlara göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına göre düzenlenmiş mali tabloların, 2499 Sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır (Yön. Md: 5).

Denetleme Kuruluşları ve denetçiler; ortaklık ve yardımcı kuruluşların genel toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde, denetleme faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, denetlemeyi ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, denetlemeyi ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, denetlemeyi ilgilendiren tüm bilgileri ilgililerden istemek ve tüm defter, kayıt ve belgeleri incelemek ile yetkili kılınmıştır.

#### **4.1.7.2. 3658 Sayılı Kanun Çerçevesinde Bağımsız Dış Denetim (YMM Mevzuatı)**

3658 Sayılı kanun çerçevesinde kendilerine denetim yetkisi verilen Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerden oluşmaktadır. İlgili mevzuat çerçevesinde açıklanan faaliyetlerin bütünü; Bağımsız Denetim faaliyetini oluşturmaktadır. Ancak söz konusu faaliyetin ana amacının devlete yönelik vergi denetimi olduğu açıktır.

Bu denetlemeler yanında ayrıca Bankalarla ilgili mevzuat çerçevesinde yapılan Bağımsız Dış Denetimlerde bulunmaktadır.

### **4.2. İç Denetim Sistemi Alanındaki Gelişmeler**

#### **4.2.1. 1963 Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP)**

1963 yılında Devlet Planlama Teşkilâtının isteğiyle ve Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsünün ilgili uzmanları tarafından yapılan ön hazırlığa dayanılarak, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Devlet Planlama Teşkilâtı, Devlet Personel Dairesi, Ankara Üniversitesi ile ilgili bakanlık ve dairelerin işbirliği suretiyle yapılmıştır. Bu rapor kamu idaresinin durumunu tespit edip öneri getiren ve Türk uzmanlar tarafından yapılan ilk rapordur.

Bu raporun teftiş ve denetleme bölümünde Türkiye'deki teftiş ve denetim sistemi ayrıntıları ile değerlendirilmiş ve önerilerde bulunmuştur. Bu raporda, 1963 yılında teftiş ve denetleme görevini yürüten 2200 müfettiş ve 200 kişiye yakın büro personeli olduğu, çoğu bakanlıklarda tek tip teftiş kurulu olduğu ancak Maliye ve Milli Eğitim Bakanlığı gibi bakanlıklarda müfettiş, kontrolör, murakıp, denetmen, bakanlık müfettişi, ilköğretim müfettişi

gibi unvanlar bulunduğu, denetim elemanlarında tek ölçü ve standardın bulunmadığı, iç ve dış denetim görevinin karmaşık olduğu, teftiş personelinde istenen vasıfların bulunmadığı, teftiş birimlerin çoğu hem iç hem de dış teftiş yapmakta olduğu, müfettişlerin şahsi anlaşmazlıkları soruşturma ile uğraştırdıklarını belirtmiştir.

Bu tespitlerle birlikte bu raporda, müfettişlerin idari hiyerarşiyi teftişle uğraştırıldığı, aslında idari teftiş aynı zamanda idarecilerin işi olduğu, müfettişler mevzuatın uygulanması için zabıta gibi kullanıldığını tespit edilmiştir. Tespit edilen bir başka önemli nokta bazı alanlarda birden fazla teftiş kurulunun yetkili olduğu ve aynı alanda, aynı anda birden fazla teftişin yapıldığı tespit edilmiştir. İdari, mali ve personel teftişlerini aynı kişilerin yaptığı ancak idari teftiş yapanların mali teftişte muhasebeye hâkim olmadıkları görülmüştür. Denetimdeki çok başlılık, koordinasyonsuzluk, görev karmaşıklıkları, verimsizlik tespit edildikten sonra denetim sisteminin yeniden dizaynı için tavsiyelerde bulunulmuştur (TODAİE, 1966: 100-106).

MEHTAP Raporunda denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili olarak: “Buraya kadar verilen izahattan anlaşılacağı gibi, Türk idaresinde teftiş hizmeti karışık bir manzara göstermektedir. Modern idarelerde teftişten idarenin sağlamayı arzuladığı sonuçları özetlemek, mevcut karışıklığın giderilmesine ışık tutabilir. Modern anlamda teftişin amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür.” diyerek aşağıdaki önerileri sıralamaktadır (TODAİE, 1966, 100-106).

- Teftişin kusurlu hareketleri önleyici manevi bir unsur olması tesirliliği ile kabildir. Tesirlilik ise, kusurlu halin süratle ve muhakkak ortaya çıkartılması ile mümkündür. Mevcut hataları teşhis edemeyen, bunların düzeltilmesi için gerekli değişikliklere ait isabetli tavsiyelerde bulunamayan bir teftişin yapılmaması daha doğru olur. Zira ehliyetsiz teftiş

elemanlarını memurlara göstermemekle teftiş ihtimalinin önleyici hassasından bir dereceye kadar yine istifade edilmiş olur.

- Teftiş, bir irtibat vasıtası olmalıdır. Aşağı kademedeki memurun seviyesi, tutum ve düşüncesi, özellikle taşra memurunun merkeze karşı davranışı, ancak teftişle takip edilebilir. Merkezi teşkilat dışındaki memurlar, merkeze karşı pekiyi hisler beslemez. Onun hislerini düzeltmek ise, ancak taşra memurlarıyla temas imkânına sahip merkez müfettişlerinin tutum ve davranışlarıyla kabil olur.

- Teftiş, personel eğitimi vasıtası olarak da kullanılmalıdır. Merkez idareleri taşraya genelgeler, broşür ve izah nameler göndermekle kanunların doğru olarak uygulanabileceği zehabına düşmemelidir. Taşra memurları, çoğu zaman, işlemleri kulaktan ve “rutin” olarak, niçin ini, nedenini bilmeden, öğrenmiş kimselerdir. Sık yapılacak teftişlerin öğretici hassası ile, memurlara merkezce yapılacak reformları takip edebilme, yürütebilme imkânları sağlanabilir.

- Teftiş, siyaset tayininde politikacılara ve yüksek dereceli idarecilere ışık tutmalıdır. Siyasetin başarılı olması gerçeğe uygunluğu ile kabil olduğuna ve merkez idarelerinin birimleri içinde de yalnızca teftiş kurulları memleket çapında teşkilatla doğrudan doğruya temasta bulunduğu göre bu kurullar, genel tutum bakımından isabetli tavsiyelerde bulunabilir. Teftiş kurulları “mümkün olan şeylerin hudutlarını” tecrübe ile öğrenmişlerdir. Memurların seviyesini iyi bilebilirler. Bu sebeple atılacak ileri adımlarda, idarenin, mevcut şartlarla imkânlarının ne olduğunu tespitite, teftiş kurullarının mütalaası alınarak, başarı imkânı sağlanabilir.

- Teftiş hizmetinin yukarıda açıklanan amaçlara ulaşabilmesi için, şu şartlar lâzımdır.

- Yürütücülerde idareyi ıslah niyetinin mevcut olması ve teftiş kurullarının en yakın yardımcı olarak kabul edilmesi

- Teftiş sonuçları üzerinde alınacak tedbirlerle birinci derecede sorumlu kimselerin meşgul olması ve müfettişlik çalışmalarının yakından takip edilmesi;

- Teftiş raporlarının klasik gözlemleri sıralayan birer doküman olmaktan kurtarılması için, “tespit edilmiş hata ve noksanların badema tekerrür ettirilmemesi”, mealinde teftiş edilen teşkilatlara merkezden emir yazılmakla yetinilmemesi idareyi ve memurları bu hata ve noksanlardan kurtaracak mevzuat ıslahı, personel eğitimi gibi olumlu tedbirlerin alınması;

- Aynı bakanlık ve daire içerisinde teftişe yetkili personelin çalışmalarını düzenlemede koordinasyon sağlayarak, aynı teşkilatların aynı çeşit ve aynı döneme ait işlemlerinin tekrar teftiş edilmesi veya pek çok birini teftişinin ihmal edilmesi gibi durumların önlenmesi;

- Bakanlıklar ve daireler arası koordinasyon sağlayarak, teftiş hizmetinin rahat yapıldığı birimlerde randevusuz birkaç teftiş personelinin birden bulunmasının önlenmesi, daha çok büyük merkezlerde teftişe meyleden teftiş birimlerinin hep toplu halde bulunmalarına son verilmesi;

- Müfettişlerin seçimlerinde, eğitilmelerinde, özlük haklarının tespitinde objektif kıstaslar koyarak teftiş personelinin manevi vasıfları yüksek, kendine güven ve itibarları tam memurlar olarak muhafaza edilmeleri ve müfettişliğe idarede işe yaramayan memurların tayin edilmemesi;

- Her idarenin kendi arzuladığı şekilde teftiş hizmeti birimleri kurmasına engel olunarak idari kuruluş, teşkilatın coğrafi dağılışı göz önüne alınarak umumi bir teftiş hizmeti şemasının düzenlenmesi, mesela, il idarelerinin kontrol memurları, merkez idaresi genel müdürlüklerinin kontrolörleri ve Bakanlıkların da müfettişleri bulunabileceği esastan hareket olunarak, hizmeti daha rasyonel şekilde yürütecek bir sınıflamaya, görev ve yetki dağıtımına gidilmesi;

- Teftişte kullanılacak gözlem, cevaplı rapor, basit rapor, genel durum raporları gibi formların standartlaştırılması; genel durum raporları ile basit raporların merkezde, teftiş birimleri arasında yapılacak yıllık toplantılarda değerlendirilerek bir tek doküman halinde, yine merkezde, idari ıslahat ve personel eğitimi ile görevli teşkilatlara ulaştırılması” şeklinde öneriler sıralanmıştır.

Rapor 1963 yılında Ülkemizdeki denetim sisteminin tüm sorunlarını ortaya koymuş ve 1963 yılında 21. yüzyılın gelişmiş, modern denetim sisteminin kurulmasını işaret ederek gelecek öngörüsünde bulunmuştur.

#### **4.2.2. 1991 Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu (KAYA)**

Bu rapor Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü tarafından gerçekleştirilmiştir. Raporda, denetim sistemi ile ilgili durum tespiti aşağıdaki gibi yapılarak, yeniden yapılanması ile ilgili önerilerde bulunmuştur (TODAİE, 1991: 40–42).

- “Denetimde temel amaç, örgüt amaçlarının gerçekleştirilme derecelerini saptayarak, örgütün etkililik düzeyini yükseltmek ve onun geliştirilmesini sağlamaktır.

- Denetim yoluyla örgütsel işleyiş sürekli olarak izlenip eksik yönler belirlenerek, örgüt amaçlarından sapmalar engellenir ve daha sağlıklı bir işleyiş geliştirilmeye çalışılır. Bu anlamda denetim, yönetim sürecinin en önemli halkalarından birisi olarak düşünülebilir. Buna göre, etkili bir denetimin ön koşulları; amaçlarda açıklık, amaçlara uygun bir örgütlenme ve eylem planları ile işleyiş düzenidir.

- Yönetim sisteminin kendi kendini denetlemesi anlamında, iç denetim, iş görenler eliyle yürütülen işlemlerin denetlenmesine yönelik eylemleri kapsamaktadır. Bu çerçevede, üstün astlarının çalışmalarını gözetme ve yönlendirmesi olarak hiyerarşik denetim; yönetimin ayniyat ve akçalı işlemleriyle ilgili mali denetim ve mevzuatın görevlilerce tam olarak uygulanmasını izleyip gözetme anlamında kurumların denetim birimleri kanalıyla yürütülen yönetsel denetim kamu yönetiminde sıklıkla uygulanan ve iç denetimin çeşitli biçimlerini anlatmada kullanılan terimlerdir.

- Kamu yönetiminin işleyişinde dış denetim uygulaması, son derece sınırlı ve etkisiz bir durumdadır.



- Tüm denetim biçimlerini içeren bir kavram olarak, yürütme eylem ve işlemlerinin; amaç, plan, bütçe, örgütlenme, yöntem, vb. değişkenler yönünden etkin biçimde yürütülüp yürütülemediğinin denetlenmesi anlamında kullanılan etkililik denetimi, üzerinde gereği gibi hemen hiç durulmayan denetim konularından birisini oluşturmaktadır.

- Kimi bakanlıkların bağlı ve ilgili kuruluşlarında yönetsel denetime dönük yönetim içi özel bir denetim birimi bulunmamaktadır. Kimi kuruluşlarda ise, yalnızca, mali denetim uygulanmaktadır. Öte yandan, yerel yönetimlere dönük vesayet denetimi de etkili ve amaca uygun biçimde gerçekleştirilememektedir.

- Cumhurbaşkanına doğrudan bağlı olan Devlet Denetleme Kurulu ile Başbakanlık Teftiş Kurulu, 1980'den sonra yapılan düzenlemelerle, kamu yönetiminin bütününe kapsayıcı nitelikte denetsel görevlerle yetkilendirilmişlerdir. 3056 sayılı yasada öngörüldüğü biçimiyle, Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı; kamu kesiminin bütününe dönük denetim etkililiğini sağlayıcı genel ilkeleri saptama ve kamu çalışanlarının verimliliğini sağlayıcı yönde denetim sistemini geliştirme görevi yanında; kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarında, meslek kuruluşlarında, dernek ve vakıflarda, işçi ve işveren kuruluşlarında ve özel işletmelerde inceleme ve denetimde bulunma gibi son derece geniş bir alanda görevlidir. Bu biçimiyle bir üst kurul özelliği taşıması amaçlanan Başbakanlık Teftiş Kurulu, gerek yapılanma gerekse işleyiş yönünden açıklanan görevleri yapma gücünden yoksun bulunmaktadır. 3056 sayılı yasayla getirilen ve alt denetim organlarına güvensizliğin bir sonucu olarak yapılandırılması amaçlanan bu sistem, sağlayacağı yarardan çok sakıncalar doğurabilecek bir nitelik taşımaktadır.

- Kurumlara göre değişebilmekle birlikte, müfettişlerin görev alanında değerlendirilen üç temel konu bulunmaktadır. Bunlar; denetim, soruşturma ve rehberliktir. Denetim ve soruşturma görevlerinin özellikleri gereği birbiriyle uyuşabilen görevler olmasına karşın rehberlik görevi genel özelliğiyle öteki iki görevle çelişen bir niteliğe sahiptir. Bu durum, eğitim hizmetleriyle ilgili ders denetimlerinde de açıkça görüldüğü gibi, müfettişin geliştirici ve öğretici nitelik taşıyan rehberlik etme görevinin, sürekli olarak geriye itilmesi ve denetim sistemi içinde işlerlik kazanamamasıyla kendisini göstermektedir.

- Yönetmelik denetimin gerçekleştirilmesinde görev alan personelin göreve alınmasında ortak bir standart bulunmamakta; kurumlara göre bu personel, sınavla ya da sınavsız; kariyere dayalı ya da kariyer dışından yahut bunların bileşimi sayılabilecek yollarla denetim sistemi içine alınmaktadır. Öte yandan, denetim alanında görevli personelin unvanları da kurumlar ölçeğinde, kimi kez özlük haklarına da yansıyan değişiklikler göstermektedir. Buna göre denetim birimleri genellikle teftiş kurulu adıyla anılmakta ve bu birimlerde görev yapan denetim görevlilerine müfettiş denilmektedir. Ayrıca kurumlara göre değişmekle birlikte, yine bu alanda, müfettiş dışında; murakıp, kontrolör, kontrol memuru, denetçi, vb. biçimlerde adlandırılan personel de istihdam edilmektedir.

- Varolan denetim sisteminin yönetimi geliştirmedeki etkililiği son derece sınırlıdır. Aynı biçimde, denetimde personele rehberlik etme işlevinin de gereği gibi gerçekleştirebildiğini söylemek güçtür.” Şeklinde tespit edilmiştir.

Mevcut denetim sistemine yapılan bu eleştirilere karşılık KAYA raporunda aşağıdaki öneriler yapılmıştır (TODAİE, 1991: 41–42).

“- Denetim sonuçları, plan uygulama ilkelerinin belirlenmesinde ışık tutucu olmalıdır.

- Denetimde amaç ve planlar kadar, uygulama üzerinde etkili olan örgütsel ve çevresel değişkenler de önemle dikkate alınmalıdır.

- Denetim sisteminin etkililiği sağlanmalıdır. Bu bağlamda, varolan model, gelişmelere karşı daha duyarlı bir duruma getirilmelidir.

- Denetim elemanlarının denetlenene daha çok rehberlik yapmaları yönündeki görevleri yerine geçmek üzere, işgören yeterliliklerinin işbaşında geliştirilmesini temel alan bir yöneltme ve rehberlik sistemi oluşturulmalı; bu görev, özellik gösteren öğretmenlik gibi kendine özgü meslek alanlarında, müfettişlerin görev alanından çıkarılmalıdır. Böylece, önerilen sistem, eğitim alanı yanında, sağlık ve mühendislik gibi özel yetiştirmeye öngören meslek alanlarının tümünde bilimsel amaçlı bir mesleki danışmanlık görevi olarak uygulanmalıdır.

Bunun için meslek oda ve birliklerinin görevlendirilmesi yanında, kurumsal boyutlu düzenlemelere de gidilmelidir.

- Denetlemede örgütsel yapı ve işleyişe yönelik olacak ortak kurallar saptanarak, denetim birimlerinin çalışma düzenleri, güçlü bir yasal temel üzerine oturtulmalıdır. Bu yolla, her kuruluşun dilediğince denetim birimi kurması ya da değişik statü ve adlarla denetçi görevlendirmeye yönelmesi önlenerek; denetim görevlerinin genel standartlar çerçevesinde yürütülmesi sağlanmalıdır. Aynı yaklaşım içinde, denetim birimlerinde görevli denetçilerin, konularına göre uzmanlaşmaları sağlanmalıdır.

- Denetimin teknik düzeyi yükseltilmelidir. Bu çerçevede, istatistik yöntemlerin geniş ölçüde kullanılması yoluyla, denetim verimliliği artırılmalıdır. Bu arada, denetimin yapılması kadar, denetim sonucunda ortaya çıkan veriler de amaca uygun biçimde değerlendirilerek, bunların yönetimi geliştirme açısından kullanılması sağlanmalıdır.

- Kurumlarda etkililik denetimine önem verilmeli ve iç denetim organları etkililik denetimi yapabilecek bir düzeye yükseltilmelidir.

- Yerel yönetimler için hesap denetimi yapmak üzere, Sayıştay benzeri bir denetim organı kurulmalıdır.

- Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığının görev alanı daraltılarak yeniden düzenlenmelidir. Bu çerçevede anılan kurul başkanlığının ilgi alanı, Başbakanlık merkez teşkilatı ve bağlı kuruluşları ile sınırlandırılmalıdır. Devlet Denetleme Kurulunun da bir kamu denetçisi (ombudsman) olarak işlev görmesini sağlayacak yasal düzenlemelere gidilmelidir.

- İşletme özelliği taşıyan özel hukuk tüzelkişiliklerine yönelik dış denetimde, denetim, yapı ve yöntemce geliştirilerek etkinleştirilmelidir.

- Denetimde raporlama sistemi amaca uygun duruma getirilmelidir. Denetim raporları işe uygun, zamanlı, kısa, açık ve anlaşılır olmalı; gözlenen aksaklıkların düzeltilmesi amacıyla alınacak önlemleri kapsayıcı özellik taşımalıdır.

- Bu bağlamda, denetim raporlarının değerlendirilmesi aşamasında, değerlendirme sonuçlarının ilgili birimlere ulaştırılması yanında, bunların sonuçlarının izlenmesini sağlayacak bir düzen kurulmalıdır.” şeklinde öneriler getirilmiştir.

1991 yılında yayımlanan KAYA raporunda denetim sistemimizle ilgili genel olarak denetimin değer katmadığı, belge üzerinde uygunluk denetimi yaparak, etkinlik ve verimlilik denetimi yapamadığını, eğitici ve rehberlik yapma yönünün olmadığı, bazı alanların denetim dışı kaldığı ve bazı alanlarda da mükerrer denetimlerin yapıldığını, denetçiler arasında özlük ve unvan karmaşasının olduğu, standartların bulunmadığı, tespitlerinde bulunmuştur.

Öneri olarakda; denetimin rehberlik yönü ön plana çıkmalı, ortak standartlar olmalı, iç denetçilerin etkinlik ve verimlilik denetimi yapmalı, denetimin sonuçları izlenmeli, değişik statü ve isimlerle denetçi ihdası önlenmeli ve genel standartlar oluşturulmalı, denetçi yetkinliğine önem verilmeli, denetim yapısının gelişmelere duyarlı olmalı ve kontrol sistemi kurulmalı şeklinde öneriler getirmektedir.

#### **4.2.3. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu ve Değerlendirilmesi**

Bu raporda denetim sisteminin etkinliği ele alınarak özetle denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine,

verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı genel kabul görmüş standartlara göre yapılan bir süreçtir şeklinde uluslar arası iç denetim enstitüsünün tanımına paralel olarak yaptıktan sonra mevcut denetim sistemimizin işleyişini etkileyen temel faktörler sırasıyla ele alınmış ve gerekli değerlendirmeler bu çerçevede yapılarak çeşitli önerilerde bulunmuştur. Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporunda denetim sisteminin işleyişini olumsuz etkileyen faktörleri aşağıdaki gibi maddeler halinde açıklamıştır (DPT, 2000: 97-107).

- Kamu mali yönetimimizin çağdaş yönetim anlayışının ilke ve gereklerini karşılamaktan uzak oluşunun denetimi olumsuz etkilediği belirterek iyi yönetim ilkeleri, standartları olmadan denetim yapılamaz. Etkin ve verimli denetim yapılabilmesi için yönetim sorumluluğunun yerine getirilmesi ve yönetim ve kontrol süreçlerini etkin ve verimli bir şekilde oluşturulması gerekir. Sistemin olmadığı yerde yönetim kişi ve olaya odaklanır, sisteme değer katamaz.

- Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklar için caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetimin yeterince etkili olamadığı belirtilmiştir. Sisteme odaklanmamış, işlemler yapıldıktan hatta mali yıl bittikten aylar sonra belge üzerinde sondaj (örnekleme) usulü ile yapılan denetimler yolsuzlukları önleme ve yapanlar açısından caydırıcı olma etkinliği zayıftır. Denetlenememe ve belge üzerinde tespit edilememe ihtimali yolsuzluk eğiliminde olanlara cesaret vermektedir. Sürekli, sistematik iç denetim gereklidir.

- Denetim mesleğinin yeterince gelişmemiş, denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık kavramının yerli yerine oturmamış olduğu belirtilmiştir.

Mevcut denetim sisteminde denetim elemanları arasında gerek statü gerek işlev olarak ortak standartlar yoktur. Çeşitli unvanlar, özlük hakları, denetim teknikleri ile çalışılmaktadır. Genelde uygunluk denetimi yapılmaktadır. Çağın gerektirdiği standartlar oluşmamış, etkinli verimlilik, performans, bilgi teknoloji denetimi kısmen yapılamakta veya hiç yapılmamaktadır. Denetim elemanları arasında bağımsızlık açısından da kurum için de ortak yapı yoktur. Denetim mesleğinin genel kabul görmüş standartları olmadığından fonksiyonel ve organik bağımsızlık kavramı tam oturmamıştır.

- Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunduğu ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olduğu belirtilmiş ve soruşturma yetkisi de bulunan denetim elemanlarının görev dağılımı içinde soruşturmanın ön plana çıkması denetimin ya hiç ya da yeterince yapılmaması gibi bir sonuç doğurmaktadır. Gerektiğinde soruşturma yapılması işin doğası gereğidir. Ancak, denetimde görevli elemanların denetimden uzaklaşıp sadece soruşturma ile uğraşır hale gelmesi denetimin sağlayacağı yararlarından uzaklaşılması anlamına gelmektedir şeklinde açıklama yapılmıştır. Normal şartlarda soruşturma devlet memurları kanunu ve devlet ve diğer kamu görevlilerin yargılanması hakkında kanun ile diğer ilgili kanunlarda soruşturma yapmaya yetkililer ve diğer usuller belirtilmiştir. Çağdaş denetim sisteminde denetimin tanımı güvence verme ve kuruma değer katma olarak belirtilmiş ve aynı standartlarda çalışan denetçiler kamu kurumlarının tüm süreçlerini risk esasına göre denetime tabi tutarlar. Aynı zamanda iç denetçiler soruşturma görevini bizatihi yapmazlar ancak yolsuzluklar ile ilgili çalışma yaparak gerekli soruşturmaların yapılması için inceleme raporu düzenlerler. Direkt personel soruşturması yapmazlar.

- Denetim birimlerinin yeterli ve ehil sayıda personelden oluşmadığı kurumlar veya organlar söz konusudur. Bazı kurumlarda ise hiç teftiş veya denetim birimi bulunmamaktadır. Bu durum denetimin yapacağı işlere getirilmek istenen kısıtlamalar hüviyetindedir. Çağdaş denetim sisteminde sertifikasyon söz konusudur. Mesleki yetkinlik ilkesi esastır. Çalışıp, yetiştikçe sertifikası değişmektedir. Her sertifikanın denetim alanı farklıdır. Mevcut denetim sistemimizde mesleğe alındıktan sonra mesleki yetkinlik takip edilmemektedir.

- Denetimin stratejik plan temelinde önceliklere göre yürütülmemesi çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilmemiş olması ülkemizdeki denetim ağırlıklı olarak uygunluk denetimine odaklanmıştır. Mevcut denetim sistemimizde denetim olay, kişi odaklı ve kısmi zamanlıdır. Dünyada uygulanan çağdaş denetim sisteminde denetim risk esaslarına göre oluşturulan üç yıllık denetim plan, bir yıllık denetim programına göre sürekli yapılmaktadır.

- Türkiye'deki denetim birim, kurul ve organları bu geleneksel görevinin yanı sıra mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusunda arayış çabalarını sürdürmekte olup yeni denetim çalışmalarını henüz yeterli olgunluğa ulaştıramamışlardır.

- İç kontrol kavramının yerleşmemiş ve iç kontrol ile denetim ilişkisinin uygun bir zemine oturtulmamıştır. Gelişmiş denetim sistemlerinde yönetim sorumluluğu esastır. Yönetim sorumluluğu esasına göre iç kontrol sistemini yöneticiler ve çalışanlar kurar ve bunların sorumluluğundadır. Denetçiler yönetimin iç kontrol süreçlerinin etkinlik ve

yetkinliğini değerlendirir. Denetim metotları ve teknikleri tam anlamıyla kalıcı hale getirilmemiştir. Denetçinin mesleki gelişimine ve hizmet içi eğitimine süreklilik temelinde ve sistematik bir biçimde yaklaşılmamış ve denetimde bilişim teknolojisi imkânlarından gerektiği şekilde ve sistemli olarak yararlanılamamıştır. Gelişen çağda artık tüm işlemler otomasyon sisteminde yapılmakta ve veriler otomasyon ortamında arşivlenmektedir. Yeni bir çalışma ile denetim elemanlarına bilişim teknolojileri eğitimi verilerek teknolojik ortamda sürekli denetim yapılması gerekir.

- Denetim organizasyonları arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmadığı ve denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmadığı belirtilmiştir. Mevcut denetim sisteminde iletişim, koordinasyon ve işbirliğinin olmaması mükerrer denetimlere yol açmaktadır. Denetim elemanları birbirlerinin imkânlarından yararlanamamaktadırlar. Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması ile denetimin maliyet-fayda analizi yapılamaz.

Mali saydamlık komisyon raporunda, yukarıdaki eleştiriler yapıldıktan sonra yapılan KAYA, MEHTAP gibi çalışmalara paralel olarak uluslar arası denetim çalışma ve standartlarına uygun aşağıdaki önerileri getirmiştir.

- Uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri dikkate alınarak denetim mesleğinin geliştirilmesine dönük düzenlemeler yapılması;

- Denetimin yüksek meslekî standartlarda yürütülmesi ve kaliteli hizmetler ve ürünler üretilmesi;

- Bağımsızlığın geliştirilmesi ve kökleştirilmesinin sağlanması; denetimi sınırlayan yasal düzenlemelerin ve fiili uygulamaların kaldırılması;



- Çağdaş denetim uygulamalarının yaygın bir biçimde yaşama geçirilmesi ve kökleştirilmesi (çağdaş denetim uygulamalarından performans, risk, bilgi teknolojileri denetimi yapılmalı ve bunlar farklı uzmanlık alanı istediğinden geçiş aşamasında denetçiler danışmanlık hizmeti almalıdır)” şeklinde diğer çalışmalara paralel olarak öneriler getirmiştir (DPT, 2000: 134-137).

### **4.3. Türkiye Kamu Kesimi İç Denetim Sisteminin Yasal Çerçevesi**

#### **4.3.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim**

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 2008 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporundada belirtildiği gibi, 5018 sayılı Kanununun 01.01.2006 tarihinde tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmesinin ardından, kamu mali yönetim ve kontrol sistemimiz, çağdaş kamu maliyesi yaklaşımıyla uluslararası standartlar paralelinde önemli değişimlere sahne olmuştur. Bu sistemin önemli bir unsuru da şüphesiz iç denetim uygulamalarının kamu yönetimine adaptasyonudur. 5018 sayılı Kanunla birlikte, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetim sisteminin kurulması öngörülmüştür.

Anılan Kanununun 63-67 nci maddeleri iç denetim sistemi hakkında düzenlemeler içermekte olup, 63 üncü maddede iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim biriminin kurulması, 64 üncü maddede iç denetçinin görevleri, 65 inci maddede iç denetçinin nitelikleri ve atanması, 66 ncı maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve 67 nci maddede ise Kurulun görevleri düzenlenmektedir.

Diğer taraftan, 31.12.2007 tarihine kadar olan geçiş döneminde yapılan iç denetçi atamalarına ilişkin esas ve usuller de Kanunun geçici 5 ve geçici 16 ncı maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

#### **4.3.1.1. İç Denetimin Tanımı**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63 üncü maddesinde iç denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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.”

Anılan maddede ayrıca, iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı ve kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği de ifade edilmektedir.

#### **4.3.1.2. İç Denetçinin Görevleri**

Kanununun 64 üncü maddesinde, iç denetçinin görevleri sayılmaktadır. Söz konusu madde uyarınca iç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirecektir:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen kamu iç denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

5018 sayılı Kanununun 64 üncü maddesinde ayrıca;

- Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programının üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanacağı ve üst yönetici tarafından onaylanacağı,

- İç denetçinin, görevinde bağımsız olduğu ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı,

- İç denetçilerin, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacağı, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine

verileceği, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderileceği hususlarına da yer verilmektedir.

#### **4.3.1.3. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması**

5018 sayılı Kanunun “İç denetçinin nitelikleri ve atanması” başlıklı 65 inci maddesi uyarınca, iç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

c) Mesleğın gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görölen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitime tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinde düzenlenmektedir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte belirlenmiştir.

#### **4.3.1.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve Görevleri**

5018 sayılı Kanununun 66 ncı maddesiyle İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle düzenlenmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam etmektedir. 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 ödenmektedir.

5018 sayılı Kanununun 67 nci maddesi uyarınca, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Kurul aşağıdaki görevleri yürütmektedir:

a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.

b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.

d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.

e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.

g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.

h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.

i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

#### **4.3.1.5. Geçiş Döneminde İç Denetçi Atanması**

5018 sayılı Kanunun geçici 5 ve geçici 16 ncı maddeleri uyarınca 31.12.2007 tarihine kadar olan geçiş döneminde yapılacak iç denetçi atamaları ile ilgili hususlar düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunun geçici 5 inci maddesinde;

“31.12.2005 tarihi itibarıyla;

c) Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Millî 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,

d) 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, mahallî idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi,

e) Muhasebe, Millî Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap

İşleri Murakıbyı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahallî idarelerde İç Denetçi, olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler.” hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, 25.04.2007 tarih ve 5628 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile 5018 sayılı Kanuna eklenen Geçici 16 ncı maddesi uyarınca, 31.12.2006 tarihi itibarıyla Geçici 5 inci maddenin birinci fıkrasının (c), (d) ve (e) bentlerinde belirtilen görevlerde çalışmakta olanların da yukarıda belirtilen madde hükmüne göre iç denetçi olarak atanabilecekleri hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

24/12/2005 tarihli ve 26033 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5436 sayılı Kanunla, 190 sayılı KHK’ya tabi olan kamu idareleri ile mahalli idareler için iç denetçi kadrolarının ihdası ve kamu idarelerine iç denetçi atamalarına izin verilmesi hususlarında düzenlemelere yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 16 ncı maddesi uyarınca; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tâbi olanlar için genel idare hizmetleri sınıfından dördüncü dereceli 1200 adet İç Denetçi kadrosu ihdas edilmiştir. Bu kadrolarda derece değişikliği yapmak suretiyle idarelerden uygun görülenlere tahsis etmeye İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Ayrıca, bu şekilde idarelere tahsis edilen kadrolar 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ekli cetvellerin ilgili bölümüne eklenmiş sayılmaktadır.

Diğer taraftan, mahallî idarelerin iç denetçi kadroları ise söz konusu madde hükmü uyarınca Kurulun kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararı ile



ihdas edilecektir. İhdas edilen bu kadrolar ilgili mahallî idarenin norm kadrosuna da dahil edilmiş sayılmaktadır.

#### **4.3.2. İkincil Düzey Mevzuat Kapsamında İç Denetim**

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinin ardından iç denetim alanında ikincil düzey mevzuat çalışmalarına hız verilmiş ve kısa sürede tamamlanarak yürürlüğe girmesi sağlanmıştır. Bu çerçevede aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

##### **4.3.2.1. İDKK Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**

5018 sayılı Kanunun 66 ıncı maddesine dayanılarak hazırlanmış olan İDKK Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğiyle, Kurulun çalışma usul ve esasları ile Kurula sekretarya hizmeti verecek Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü bünyesinde görev yapmakta olan İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesinin görevleri düzenlenmekte olup, İDKK'nın önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca hazırlanmış ve 08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

##### **4.3.2.2. İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği**

5018 sayılı Kanunun 65 inci maddesine dayanılarak hazırlanmış olan İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğiyle, iç denetçi adaylarının belirlenmesi, eğitimi, yapılacak sınavlar, eğitim programının süresi, konuları, eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile başarılı adaylara verilecek Kamu İç Denetçi Sertifikasına ilişkin esas ve usuller düzenlenmekte olup, İDKK'nın önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılmış ve 08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

#### **4.3.2.3. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**

5018 sayılı Kanunun 65 inci maddesine dayanılarak hazırlanmış olan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle, iç denetçilerin; kamu idareleri itibarıyla sayıları, nitelikleri, atanmaları, çalışma usul ve esasları, sertifikalarının verilmesi ve derecelendirilmesi ile diğer hususlar düzenlemekte olup, İDKK'ca hazırlanarak Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılmış ve 12/07/2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

#### **4.3.2.4. İç Denetçiler İçin Ek Ödeme Kararnamesi**

657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre istihdam edilen iç denetçilere yapılacak ek ödemenin usul, esas ve miktarlarının düzenlendiği “Kamu İdarelerinin İç Denetçi Kadrolarında 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa Göre İstihdam Edilenlere Yapılacak Ek Ödemeye İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine İlişkin Karar” 08.08.2006 tarih ve 26250 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### **4.3.2.5. 190 Sayılı KHK Kapsamındaki İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle kamu idareleri itibarıyla sayıları belirlenen ve 5436 sayılı Kanunla ihdas edilen iç denetçi kadrolarının 190 sayılı KHK kapsamında yer alan idarelere tahsisi için İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılmış ve 06.08.2006 tarihli ve 26251 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz

konusu Kararnameyle, 190 sayılı KHK'ya tabi kamu idareleri için 720 adet kadro tahsis edilmiştir.

#### **4.3.2.6. Mahalli İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle mahalli idareler itibariyle sayıları belirlenen ve 5436 sayılı Kanunla ihdas edilen iç denetçi kadrolarının mahalli idarelere tahsisi için İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılmış olup, 05.10.2006 tarihli ve 26310 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir Söz konusu Kararnameyle, mahalli idareler için 588 iç denetçi kadrosu ihdas ve tahsis edilmiştir.

#### **4.3.3. Üçüncül Düzey Mevzuat Kapsamında İç Denetim**

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 5018 sayılı Kanunun öngördüğü iç denetim sisteminin kamu idarelerinde daha etkin bir şekilde uygulanmasının sağlanması amacıyla, üçüncül düzey mevzuat düzenlemelerinin hazırlanması çalışmalarına 2006 yılında başlamış ve müteakip yıllarda da bu çalışmalara devam etmiştir. Kurul, iç denetim sisteminin kamu idarelerinde yerleştirilmesine ve uygulanmasına yönelik aşağıda belirtilen tebliğ ve rehber niteliğindeki üçüncül düzey mevzuatı hazırlayarak yayımlamıştır:

- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No: 1)
- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No: 2)
- İç Denetçi Adaylarının Belirlenmesinde Uyulacak Esas ve Usuller Hk. Tebliğ

(No:3)

- Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi
- Kamu İç Denetim Standartları
- Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları
- Kamu İç Denetim Birim Yönergesi
- Kamu İç Denetim Raporlama Standartları
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller
- Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas Ve Usulleri
- Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi
- Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi
- 2008-2010 Dönemi Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi
- Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Kıdemlerinin Belirlenmesine İlişkin Esas Ve

#### Usuller

- Kamu İç Denetim Rehberi
- Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas Ve Usuller

#### **İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:1):**

İç denetçi atamalarına ilişkin çeşitli usul ve esaslara açıklık getirmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunun teklifi üzerine Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmıştır.

**İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:2):**

İç denetçi atamalarına ilişkin çeşitli usul ve esaslara açıklık getirmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunun teklifi üzerine Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmıştır.

**İç Denetçi Adaylarının Belirlenmesinde Uyulacak Esas ve Usuller Hk. Tebliğ**

**(No:3):** İç denetçi aday belirleme sınavına katılma yeterliliğine yönelik oluşabilecek tereddütlere açıklık getirmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunun teklifi üzerine Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmıştır.

**Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi: 5018 sayılı Kanunla**

oluşturulan yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin unsurları olan iç kontrol ve iç denetim hakkında üst yöneticilerin bilgilendirilmesi amacıyla iç kontrol ve iç denetim merkezi uyumlaştırma dairelerince hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetim Standartları:**

İç denetimin; sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, kendisinden beklenenleri yerine getirebilmesi ve ortamdan ortama ya da kişiden kişiye değişmemesi için belli ilkeler dahilinde yapılması ve iç denetim mesleğine ilişkin denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla uluslararası standartlara uygun olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları:**

İç denetim faaliyetinin kalitesinin gerek kurum içinde gerekse kurum dışında kabul görebilmesi ve kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetim Birim Yönergesi:** Kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin işleyişi ile iç denetçilerin ve üst yöneticinin iç denetime ilişkin sorumluluklarına yönelik esas ve usulleri düzenlemek üzere ilgili idarelerce hazırlanacak iç denetim birimi yönergelerinin temel esaslarını belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetim Raporlama Standartları:** İç denetçilerin yapacakları raporlamalarda uyacakları standart, esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller:** Atanan iç denetçilere verilen kamu iç denetçi sertifikasının derecelendirilmesiyle ilgili esas ve usulleri belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri:** 5018 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen iç denetim sistemine dahil birden fazla kamu idaresi iç denetçilerinin, ortak çalışmasını gerektiren iç denetim faaliyetlerinin belirlenmesi, bu amaçla iç denetçi görevlendirilmesi ve ortak çalışmaların yürütülmesine ilişkin esas ve usulleri belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi:** İç denetim birimlerince hazırlanacak üç yıllık iç denetim planı ve yıllık iç denetim programının temel esaslarını belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi:** İç denetim birimlerince yapılacak risk değerlendirmesi çalışmalarının temel esaslarını belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Kıdemlerinin Belirlenmesine İlişkin Esas ve**

**Usuller:** İç denetçiler arasında sıralama yapılmasına gerek görülen hallerde “mesleki kıdem”in belirlenmesine yönelik esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetim Rehberi:** İç denetimin genel metodolojisi olan planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme aşamaları ile iç denetim faaliyetinin unsurları olan; uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetiminin uygulama esas ve usullerini belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü:** Farklı kamu idareleri ve farklı denetim alanlarından gelmiş bulunan iç denetçiler için mesleki alanda kavramsal birliğin tesis edilmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

**Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller:** 5018 sayılı Kanun uyarınca verilen kamu iç denetçi sertifikasının iptaline ilişkin esas ve usulleri belirlemek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanmıştır.

#### **4.3.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu**

5018 sayılı Kanununun 66 ncı maddesinin verdiği yetkiye istinaden, Kanununun 67 nci maddesinde belirtilen görevleri yürütmek üzere, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere Maliye Bakanlığına bağlı 7 üyeden oluşan İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Kurula sekretarya hizmeti, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bağlı İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesince sağlanmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 66 ncı maddesi uyarınca, 25.11.2009 tarih ve 27417 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2/11/2009 tarih ve 2009/15596 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarıyla yeni Kurul üyeleri atanmıştır.

Adı-Soyadı	Görevi	
İ. İlhan HATİPOĞLU	Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürü	Kurul Başkanı (Maliye Bakanlığı)
Prof. Dr. Hasan TÜREDİ	İstanbul Ticaret Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi	Üye (Başbakanlık)
Burhanettin AKTAŞ	Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Müsteşar Yardımcısı	Üye (Hazine Müsteşarlığı)
Erhan USTA	Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Müsteşar Yardımcısı	Üye (DPT Müsteşarlığı)
Murat KOCA	İçişleri Bakanlığı 1.Hukuk Müşaviri	Üye (İçişleri Bakanlığı)
H. Abdullah KAYA	Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürü	Üye (Maliye Bakanlığı)
Prof. Dr. Muhittin ŞİMŞEK	YÖK Yürütme Kurulu Üyesi	Üye (Maliye Bakanlığı)

#### 4.3.5. İç Denetçi Atamaları

5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tabi olan kamu idarelerinde iç denetçilerin atanma süreci 5436 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle başlamış bulunmaktadır. Söz konusu Kanunun 16 ncı maddesine istinaden 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tabi kamu idareleri ve mahalli idareler için kadro ihdasına ilişkin düzenlemeler yapılarak, Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Söz konusu Kanun kapsamında genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından 190 sayılı KHK'ya tabi olanlar için genel idare hizmetleri sınıfından dördüncü dereceli 1200 adet İç Denetçi kadrosu ihdas edilmiştir. Bu kadrolarda derece değişikliği yapmak suretiyle idarelerden uygun görülenlere tahsis



etmeye İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Mahallî idarelerin iç denetçi kadrolarının ise İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile ihdas edileceği ve ihdas edilen bu kadroların ilgili mahallî idarenin norm kadrosuna dahil edilmiş sayılacağı düzenlemesine de yer verilmiştir.

Söz konusu kanuni düzenlemenin ardından İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle kamu idareleri itibariyle sayıları belirlenen ve 5436 sayılı Kanunla ihdas edilen iç denetçi kadrolarının 190 sayılı KHK kapsamında yer alan idarelere tahsisi için İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından 190 sayılı KHK'ya tabi kamu idareleri için 720 adet kadro tahsis edilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle mahalli idareler itibariyle sayıları belirlenen ve 5436 sayılı Kanunla ihdas edilen iç denetçi kadrolarının mahalli idarelere tahsisi için İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından mahalli idareler için 588 iç denetçi kadrosu ihdas ve tahsis edilmiştir.

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.

Bugün itibarıyla; 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 789 iç denetçi görev yapmaktadır.

İç denetçilerin nitelikleri ve atanması 5018 sayılı Kanunun 65. maddesinde genel şartları belirlenmiş ve diğer niteliklerin 26.06.2006 tarih ve 2006/10654 sayılı Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde de İç Denetçilerin nitelikleri aşağıdaki gibi sayılmıştır:

“(1) İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenlerin yanı sıra aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

a) En az dört yıl süreli eğitim veren yükseköğretim kurumları ile denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurt dışındaki eşdeğer eğitim kurumlarından birini bitirmek.

b) Aşağıda belirtilen süre zarfında çalışmış olma şartını yerine getirmek:

1) Yardımcılıkta geçen süreler dâhil olmak üzere, mesleğe yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alındıktan sonra yapılan yeterlik sınavında başarı göstermek kaydıyla kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl.

2) Yardımcılıkta geçen süreler dâhil olmak üzere, mesleğe yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alındıktan sonra yapılan yeterlik sınavında başarı göstermek kaydıyla uzman olarak en az sekiz yıl,

3) Araştırma görevliliğinde geçen süreler dahil olmak üzere, doktora unvanını almış öğretim elemanı olarak en az sekiz yıl,

4) Müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl.

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

ç) İç denetim etik kurallarına uygun bir özgeçmişe sahip olmak,

d) İç denetçi aday belirleme sınavı son başvuru tarihinden önceki iki yıl içinde alınmış olması kaydıyla, İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birinden Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya Üniversitelerarası Kurul Yabancı Dil Sınavından (ÜDS) en az elli puan almış olmak. e) İlgili yönetmelik esaslarına göre yapılacak sınavlarda başarılı olmak. (2) Yardımcılıktan sayılacak görev ve sürelerle birinci fıkranın (b) bendinde belirtilen sürelerin birlikte değerlendirilmesine ilişkin tereddütleri gidermeye Kurul yetkilidir.” şeklinde iç denetçi adaylarının nitelikleri açıklanmıştır. Bu niteliğe sahip olanlar 05.04.2009 tarih ve 27191 sayılı Resmi gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3 Notu İç Denetçi Adaylarının Belirlenmesinde Uyulacak Esas Ve Usuller Hakkında Tebliğe göre İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kurul) tarafından, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) Başkanlığına, Milli Eğitim Bakanlığı Ölçme ve Değerlendirme Merkezine ya da uygun başka bir kuruma yaptırılacak aday belirleme sınavına girmeleri ve bu sınavda başarılı olmaları gerekmektedir. İlk kez 12.07.2009 tarihinde ÖSYM tarafından İç Denetçi Aday Belirleme Sınavı yapılmıştır.

Bu sınavda başarılı olacak adaylar, üç aydan az olmamak üzere Maliye Bakanlığınca verilecek iç denetim eğitim programına katılmak ve eğitim sonunda düzenlenecek sertifika sınavında da başarılı olmak durumundadırlar. Bu süreçlerden geçerek iç denetçi sertifikasına sahip olan adaylar, iç denetçi olarak atanmak üzere Kanunun iç denetim ile ilgili hükümlerine tabi tüm kamu idarelerine başvurabilecektir. Bu tebliğe göre hakim, savcı, kaymakam ve Dışişleri Bakanlığı meslek memurluğu kadrolarında çalışmış olanlar, sekiz yıllık hizmet koşulunu sağladıkları takdirde aday belirleme sınavına katılabilirler diye hüküm vardır.

İç denetçi adaylarının niteliklerine baktığımızda, öncelikle adaylarda belli bir yönetim ve denetim tecrübesi aranmaktadır. İç denetçi adayı olabilmeleri için denetim elemanı olanlarda 5 yıl, uzman, doktorasını tamamlamış öğretim elemanı, müdür ve üst unvanlar ile hâkim, savcı, kaymakam ve Dışişleri Bakanlığı meslek memurluğu kadrolarında çalışmış olanlar da 8 yıl çalışmış olma ve dil sınavında 50 puan almış olma şartı vardır. Bu şartlar atanacak iç denetçilerin yönetim, denetim ve akademik çalışma tecrübesi arandığını göstermekte ve adaylık sınavı ile Maliye Bakanlığı tarafından verilecek 3 aylık sınavdan sonra yapılacak sertifika sınavını kazanmış olma şartını araması iç denetçilerin mesleğe ehil olacağı ve ciddi bir liyakat sistemi ile iç denetçi olunacağını göstermektedir. Uluslar arası sertifika alanlar iç denetçi aday belirleme sınavına girmemeleri iç denetim mesleğinde uluslar arası sertifikalara teşvik edildiği göstermektedir.

## V. BÖLÜM

### İÇ DENETİMİN KAMU SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI VE MEVCUT UYGULAMALARIN, VERİMLİLİK VE BAŞARISININ TESPİTİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI

Bu bölümde daha önceki bölümlerde verilen teorik bilgiler veri alınarak, Türkiye’deki Kamu İç Denetçileri arasında yapılan anket çalışmasıyla İç Denetim sisteminin uygulamaları ve sistemin aksayan yönleri, etkinliği tespit edilerek, çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

Burada uygulamanın amacı ve önemi, kapsamı, yöntemi ve örnek kütle seçimi, veri toplama yöntemi, verilerin analiz yöntemi, son olarak ampirik çalışmanın sonuçlarına ilişkin değerlendirmelerde bulunulacaktır.

#### 5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde, “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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.” şeklinde tanımlanmıştır. Devamında ise iç denetim iç denetçiler tarafından yapılır demektir.

Çalışmadaki amaç, ülkemizde iç denetim sisteminin uygulamada hangi düzeyde olduğu, iç denetçiler tarafından nasıl algılandığı, iç denetim faaliyetlerinin kamu sektöründe hangi aşamada olduğu, genel olarak iç denetim sistemi ve birimlerinin varlık kazanıp kazanmadığı, iç denetimin kurumlar tarafından kabullenilmesi, iç denetim sistemindeki sorunlar, İDDK'nın (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) çalışmaları, KİDDER'in (Kamu İç Denetçileri Derneği) Kamu İç Denetçilerini temsil yeteneği, İç Denetçilerin iç denetim sistemine bakışları, Üst yönetici tarafından İç Denetim sisteminin nasıl algılandığı, 5018 sayılı Kanunun Geçici 5. Maddesine göre sınavsız geçiş ile 2009 yılından itibaren merkezi sınav ile belirlenen iç denetçi adaylarının temel eğitim sonrasındaki sınav sonucunda iç denetim sertifikası alarak, iç denetçi olmalarının iç denetim sistemine olası etkileri, tespit edilmeye çalışılmıştır.

## **5.2. Araştırmanın Kapsamı**

Çalışmanın ana kütlesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile atanan ve kamu idarelerinde çalışan sertifikalı iç denetçilerdir. Kamuda denetim sahasında çalışan personel çok fazla ad altında toplanmış olmasına rağmen, bu denetim elemanları içerisinde iç denetçiliğe geçmiş olan denetim elemanlarının tamamı bu araştırmanın anakütlesini oluşturmuştur. Bu iç denetçilerin sayısı 786 kişidir. Bu 786 kişi ülke içerisinde merkez ve taşra teşkilatı olan kurumlarda çalışmaktadır. 786 sayısının daha fazla olabilmesi veya daha az olabilmesi mümkün değildir. Bu sayının artışı ancak iç denetçiliğe ilişkin sınavlarda başarılı olunmasına bağlıdır. Ve bu süreç ise zaman ve emek harcamayı gerektiren uzun ve yoğun bir dönemdir.

Teorik çerçeveden hareketle, anket metni hazırlanmıştır ve çalışmanın en önemli bölümlerinden birisi oluşturulmuştur. Bu başlık altında, örnek kütle seçimi, veri toplama yöntemi, anketlerin hazırlanması, anketlerin geri dönüşüm oranı ve toplanan verilerin analizinde izlenen yöntemler hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

### **5.3. Uygulamanın Örnek Kütlesi ve Veri Toplama Yöntemi**

#### **5.3.1. Örnek Kütle Seçimi**

Çalışmanın ana kütlesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile atanan ve kamu idarelerinde çalışan sertifikalı iç denetçilerdir. Bu iç denetçilerin sayısı 786 kişidir. Bu iç denetçilerin farklı illerde ve farklı kurumlarda olması nedeniyle, örnek kütle olarak, sadece bir il veya sadece bir kurum seçilmemiş olup, yapılan çalışmaya katılan bütün iç denetçiler örnek kütle olarak kabul edilmiştir. Bu araştırma kapsamında üzerinde çalışılan iç denetçiler; üniversiteler, belediyeler, bakanlıklar, mahalli idareler, il özel idaresi vb. gibi birçok kamu kurumunda istihdam edilmiş durumdadırlar. Bu araştırma ile zikredilen bu 786 kişilik iç denetçi içerisinde sadece belli bir kurumda çalışan iç denetçileri almak suretiyle çalışmanın kapsamını sığ tutulmak istenmemiştir. Tüm kurumlarda çalışan ve sayıları 786 olan iç denetçilere ulaşılmaya çalışılmıştır. Dolayısıyla çalışmanın kapsamı ve anakütlesi sayıları toplamda 786 kişi olan iç denetçidir. Ankete cevap veren iç denetçi sayısı 58 kişi olmuştur. Ve bu geri dönüşüm oranı ve miktarı ulaşılabilecek sonuç hakkında yeterli ve anlamlı bir fikir verecektir.

### 5.3.2. Veri Toplama Yöntemi

Anket formu, kurumların iç denetim birimlerinin internet sitelerindeki iletişim bilgileri aracılığıyla birim yetkilisi olan iç denetçi ile telefon görüşmesi yapılarak, kurumdaki bütün iç denetçilerin e-mail olarak göndermek, iç denetçilerden tanıdıkları iç denetçilere ait telefon numaralarını almak suretiyle bire bir telefon ile görüşmek, iç denetçiler tarafından hazırlanmış olan <http://icdenetciler.tr.gg/ANKET-IC-DENETIM.htm> internet sitesinde, KİDDER'e (Kamu İç Denetçiler Derneği) yöneticileri ile görüşmek suretiyle, kamuda çalışan iç denetçilerin direkt e-mail adresine ve Kamu İç Denetçileri Derneği tarafından oluşturulan ve sadece kamu iç denetçilerin üye olabileceği ortak e-mail grubu adresine gönderilmiştir. Çalışma kapsamında ana kütle olarak tüm kamu iç denetçileri olarak seçilmiştir. Ancak ankete cevap verenlerin tümünün cevapları olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolay örnekleme tekniği seçilmiştir. Ankete cevap veren her iç denetçi örnekleme olarak kabul edilmiştir.

### 5.3.3. Anketlerin Hazırlanması

Çalışmanın önceki bölümlerinde verilen teorik bilgilerden hareketle, iç denetçilerin, iç denetim sisteminde karşılaştıkları sorunları tespit etmeye, çözüm önerilerde bulunmaya yönelik, iç denetim sisteminin gelişmesine katkıda bulunabilmeye yönelik açık uçlu 4 bölümden oluşan, toplam 43 adet soru soru ile anket hazırlanmıştır.



### 5.3.4. Verilen Analiz Yöntemi

Anketler aracılığıyla toplanan veriler SPSS for Windows 13.0 istatistik programı kullanılarak sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur. Ayrıca anket verilerinin yüzde dökümleri de çalışmaya dâhil edilerek, buradan elde edilen veriler tablolar halinde kullanılmıştır.

## 5.4. Bulgular Ve Yorum

### Anketin Soru ve İçerik Dağılımı

Bölüm	Bölüm Başlıkları	Soru Sayısı
1. Bölüm	Demografik (Kişisel) Bilgiler	6
2. Bölüm	İç Denetçilik	13
3. Bölüm	İç Denetçilik ve Bağlılık ile İlgili Sorular	9
4. Bölüm	İç Denetçilik ve Çevre	15

#### 5.4.1. Anketin Veri Çözümleme Yöntemi

Yapılan anket çalışmasının birinci bölümünde ankete katılan iç denetçilerin yaşı, cinsiyeti, öğrenim durumu, kıdemi ve gelir durumlarına yönelik genel sorular sorulmuş ve bu soruların cevapları tespit edilmiştir.

İkinci bölümde, iç denetçilerin iç denetim sistemine yönelik olarak, iç denetçiliği önemsemeleri, bilgi seviyeleri, kurumların seçiminde kendi tercihleri, özerkliğe sahiplik, karar vermede serbestlik, üst yönetime ulaşabilirlik, yüksek lisans programına ihtiyaç ve iç denetim konusundaki yüksek lisans programına katılma istekleri tespit etmek amacıyla sorular sorulmuş ve ankete katılan iç denetçilerin “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde düşüncelerini belirtmeleri istenmiştir.

Üçüncü bölümde, iç denetçilerin kurumlara bağlılıklarını ölçmeye yönelik sorular ankete katılan iç denetçilerin “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde düşüncelerini belirtmeleri istenmiştir.

Son olarak dördüncü bölümde, İç denetçilerin iç denetim sistemine yönelik olarak, İDKK çalışmalarını, yapısı, KİDDER’in faaliyetlerini ve iç denetçileri temsil edebilirliği, iç denetimin bağımsızlığı, iç denetimin bağımsızlığa için Maliye Bakanlığına bağlanması gerektiği, Teftiş kurullarının kalkacağına olan inançları, yeni kamu mali yönetimi sisteminin tekrar eski kamu yönetimine döneceği yönelik beklentileri, kurumlarındaki diğer birimlerin iç denetim sistemini ve iç denetçileri sahiplenip kabullenmeleri, iç denetim sertifikalarının derecelendirilmesinin iç denetim mesleğinde motivasyon sağlayacağı, iç denetçilerin soruşturma yapma yetkilerinin olmamasının iç denetim sistemini zayıflattığı, İç denetim sisteminin 5018 geçici 5 inci maddeye göre iç denetçilerin sınavsız geçişlerle oluşmasının, iç denetim sistemi açısından değerlendirilmesi gibi uygulamaya yönelik sorular sorulmuş, iç denetçilerden “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde düşüncelerini belirtmeleri istenmiştir.

#### 5.4.1.1.Cinsiyet

**Tablo - 1 Cinsiyete Göre Frekans Dağılımı**

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Erkek	49	84,5	84,5
Kadın	9	15,5	100
Toplam	58	100	

Tablo 1’de veri toplanan kişilerin cinsiyet dağılımı yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, cinsiyet temelinde ele alındığında, cevaplayıcıların % 84,5’ini erkeklerin temsil ettiği (49 kişi), bayanların ise % 15,5’ini (9 kişi) temsil ettiği görülmektedir.

#### 5.4.1.2.Yaş

**Tablo - 2 Yaş Aralığına Göre Frekans Dağılımı**

Yaş	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
28-35	16	27,6	27,6
36-42	19	32,8	60,3
42 +	23	39,7	100
Toplam	58	100	

Tablo 2’de veri toplanan kişilerin yaş aralıklarına göre dağılımı yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, yaş temelinde ele alındığında, cevaplayıcıların % 27,6’sını (16 kişi) 28-35 yaş arası temsil ederken, %32,8’sini (19) 36-42 yaş arasının, %39,7’sinin (23 kişi) 42 + yaş arasını temsil ettiği görülmektedir.

#### 5.4.1.3.Medeni Durum

**Tablo - 3 Medeni Duruma Göre Frekans Dağılımı**

Medeni Durum	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Evli	54	93,1	93,1
Bekâr	4	6,9	100
Toplam	58	100	

Tablo 3’de veri toplanan kişilerin medeni durumlarına göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, medeni durum temelinde ele alındığında, cevaplayıcıların %93.1’sı (54 kişi) evli iken, %6,9’sının (4 kişi) bekâr olduğu görülmektedir.

#### 5.4.1.4. Eğitimi Durumu

**Tablo - 4 Eğitim Duruma Göre Frekans Dağılımı**

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Yüksek Okul	6	10,3	10,3
Lisans	48	82,8	93,1
Yüksek Lisans/Doktora	4	6,9	100
Toplam	58	100	

Tablo 4’de veri toplanan kişilerin eğitim durumlarına göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, eğitim durumları temel alındığında, cevaplayıcıların %10,3’nün (6 kişi) yüksek okul, %82,8’nin (48 kişi) lisans, %6,9’nun (4 kişi) yüksek lisans/doktora mezunu olduğu görülmektedir.

#### 5.4.1.5. Kıdem (Toplam Hizmet Süresi)

**Tablo - 5 Kıdeme (Toplam Hizmet Süresine) Göre Frekans Dağılımı**

Kıdem (Toplam Hizmet Süresi)	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
0-7	6	10,3	10,3
8-14	18	31	41,4
15-22	25	43,1	84,5
23 ve üzeri	9	15,5	100
Toplam	58	100	

Tablo 5’de veri toplanan kişilerin kıdem (toplam hizmet süreleri) durumlarına göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, kıdem (toplam eğitim süreleri) durumları temel alındığında, cevaplayıcıların %10,3’nün (6 kişi) 0-7 yıl arası, %31’nin (18 kişi) 8-14 yıl arası, %43,1’inin (25 kişi) 15-22 yıl arasında, %15,5’nin (9 kişi) 23 ve üzeri kıdem (toplam hizmet süresi) olduğu görülmektedir.

#### 5.4.1.6. Gelir Durumu

**Tablo - 6 Gelir Durumuna Göre Frekans Dağılımı**

Gelir Durumu	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Çok Kötü			
Kötü	1	1,7	1,7
İyi	54	93,1	94,8
Çok İyi	3	5,2	100
Toplam	58	100	

Tablo 6’de veri toplanan kişilerin gelir durumlarını nasıl değerlendirdiklerine göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, gelir düzeylerini

değerlendirmeleri temel alındığında, cevaplayıcıların %1,7'si (1 kişi) Kötü, %93,1'i (54 kişi) iyi, %5,5'sinin (3 kişi) çok iyi olarak değerlendirildiği görülmektedir.

#### 5.4.1.7. İşin Önemi

**Tablo - 7 İşin Öneme Göre Frekans Dağılımı**

<b>İşin Önemi</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	3	5,2	5,2
Katılmıyorum	2	3,4	8,6
Kararsızım	7	12,1	20,7
Katılıyorum	23	39,7	60,3
Kesinlikle Katılıyorum	23	39,7	100
Toplam	58	100	

Tablo 7'de veri toplanan kişilerin “İç Denetçi olarak görevlendirildiği işin önemine” verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç Denetçi olarak görevlendirildiğim iş benim için çok önemlidir cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %3,4'nün (2 kişi) Katılmadığı, %12,1'nin (7 kişi) Kararsız, %39,7'si (23 kişi) Katıldığı, %39,7'sinin (23 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.8. Uzmanlık

**Tablo - 8 Uzmanlığa Göre Frekans Dağılımı**

<b>Uzmanlık</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,7	1,7
Katılmıyorum	5	8,6	10,3
Kararsızım	7	12,1	22,4
Katılıyorum	33	56,9	79,3
Kesinlikle Katılıyorum	12	20,7	100
Toplam	58	100	

Tablo 8'de veri toplanan kişilerin “İşin yapılmasını gerektiren becerilere uzman seviyesinde sahibim” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre

ankete katılan örneklem, İşin yapılmasını gerektiren becerilere uzman seviyesinde sahibim cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %1,7'sinin (1 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %8,6'sı(5 kişi) Katılmadığı, %12,1'nin (7 kişi) Kararsız, %56,9'unun (33 kişi) Katıldığı, %12'sinin (12 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.9. Kendi Tercihi

**Tablo - 9 Kendi Tercihine Göre Frekans Dağılımı**

Kendi Tercihi	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	5,2	5,2
Katılmıyorum	8	13,8	19
Kararsızım	7	12,1	31
Katılıyorum	22	37,9	69
Kesinlikle Katılıyorum	18	31	100
Toplam	58	100	

Tablo 9'de veri toplanan kişilerin “İç denetçi olarak kurum seçerken kendi tercihlerim etkili oldu” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetçi olarak kurum seçerken kendi tercihlerim etkili oldu cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %13,8'inin (8 kişi) Katılmadığı, %12,1'nin (7 kişi) Kararsız, %37,9'unun (22 kişi) Katıldığı, %31'nin (18 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.10. Özerklik

**Tablo - 10 Özerkliğe Göre Frekans Dağılımı**

Özerklik	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,7	1,7
Katılmıyorum	11	19	20,7
Kararsızım	7	12,1	32,8
Katılıyorum	28	48,3	81
Kesinlikle Katılıyorum	11	19	100
Toplam	58	100	

Tablo 10’de veri toplanan kişilerin “İşimi nasıl yapacağımı belirlemede gereken özerkliğe sahibim” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İşimi nasıl yapacağımı belirlemede gereken özerkliğe sahibim cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %1,7’sinin (1 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %19’unun (11 kişi) Katılmadığı, %12,1’nin (7 kişi) Kararsız, %48,3’ünün (28 kişi) Katıldığı, %19’unun (11 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.11. Serbestlik

**Tablo - 11 Serbestliğe Göre Frekans Dağılımı**

Serbestlik	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,4	3,4
Katılmıyorum	6	10,3	13,8
Kararsızım	6	10,3	24,1
Katılıyorum	29	50	74,1
Kesinlikle Katılıyorum	15	25,9	100
Toplam	58	100	

Tablo 11’de veri toplanan kişilerin “İşin nasıl yürütüleceğine kendi başıma karar vermede serbestim” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem İşin nasıl yürütüleceğine kendi başıma karar vermede serbestim cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4’ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %10,3’ünün (6 kişi) Katılmadığı, %10,3’ünün (6 kişi) Kararsız, %50’sinin (29 kişi) Katıldığı, %25,9’unun (15 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.12. Fırsat Sahipliği

**Tablo - 12 Fırsat Sahipliğine Göre Frekans Dağılımı**

Fırsat Sahipliği	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,4	3,4
Katılmıyorum	9	15,5	19
Kararsızım	9	15,5	34,5

Katılıyorum	25	43,1	77,6
Kesinlikle Katılıyorum	13	22,4	100
Toplam	58	100	

Tablo 12’de veri toplanan kişilerin “İşimi nasıl yapacağım konusunda oldukça serbest davranabildiğim fırsatlara sahibim” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İşimi nasıl yapacağım konusunda oldukça serbest davranabildiğim fırsatlara sahibim cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4’ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5’nin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Kararsız, %43,1’inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4’ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.13. Kontrollük

**Tablo - 13 Kontrollülüğe Göre Frekans Dağılımı**

<b>Kontrollülük</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,4	3,4
Katılmıyorum	17	29,3	32,8
Kararsızım	15	25,9	58,6
Katılıyorum	23	39,7	98,3
Kesinlikle Katılıyorum	1	1,7	100
Toplam	58	100	

Tablo 13’de veri toplanan kişilerin “Çalıştığım kurumda gelişen olaylar üzerinde kontrollü birisiyim” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İşimi nasıl yapacağım konusunda oldukça serbest davranabildiğim fırsatlara sahibim cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4’ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Kararsız, %43,1’ünün (25 kişi) Katıldığı, %22,4’ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.



#### 5.4.1.14. Üste Ulaşılabilirlik

**Tablo - 14 Üstte Ulaşılabilirliğe Göre Frekans Dağılımı**

Üste Ulaşılabilirlik	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	10,3	10,3
Katılmıyorum	12	20,7	31
Kararsızım	8	13,8	44,8
Katılıyorum	23	39,7	84,5
Kesinlikle Katılıyorum	9	15,5	100
Toplam	58	100	

Tablo 14’de veri toplanan kişilerin “İşimi yaparken üst yöneticilere ulaşmada zorluk çekmiyorum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İşimi yaparken üst yöneticilere ulaşmada zorluk çekmiyorum cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4’ün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Kararsız, %43,1’inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4’ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.15. Yüksek Lisans İhtiyacı

**Tablo - 15 Yüksek Lisans Programına İhtiyaca Göre Frekans Dağılımı**

Yüksek Lisans Programına İhtiyaç	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	10,3	10,3
Katılmıyorum	7	12,1	22,4
Kararsızım	4	6,9	29,3
Katılıyorum	26	44,8	74,1
Kesinlikle Katılıyorum	15	25,9	100
Toplam	58	100	

Tablo 15’de veri toplanan kişilerin “İç denetim konusunda yüksek lisans programı olmasına ihtiyaç vardır” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetim konusunda yüksek lisans programı olmasına ihtiyaç var cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4’ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı,

%15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %43,1'inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir

#### 5.4.1.16. Yüksek Lisans Programına Katılma İsteği

**Tablo - 16 Yüksek Lisans Programına Katılma İstedğine Göre Frekans Dağılımı**

Y. Lisans Programına Katılma İsteği	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0	0
Katılmıyorum	5	8,6	8,6
Kararsızım	10	17,2	25,9
Katılıyorum	28	48,3	74,1
Kesinlikle Katılıyorum	15	25,9	100
Toplam	58	100	

Tablo 16'de veri toplanan kişilerin “İç denetim konusunda yüksek lisans olması halinde seve seve okurum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetim konusunda yüksek lisans olması halinde okurum cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %43,1'inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün(13 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.17. Çalışma ve Denetim Programına Sahiplik

**Tablo - 17 Çalışma ve Denetim Programına Sahipliğe Göre Frekans Dağılımı**

Çalışma ve Denetim Programına Sahiplik	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	8,6	8,6
Katılmıyorum	5	8,6	17,2
Kararsızım	1	1,7	19
Katılıyorum	26	44,8	63,8
Kesinlikle Katılıyorum	21	36,2	100
Toplam	58	100	

Tablo 17'de veri toplanan kişilerin “İç denetçilik faaliyetleri ile ilgili olarak çalışma ve denetim programım var.” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer

almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetçilik faaliyetleri ile ilgili olarak çalışma ve denetim programım var. cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %43,1'inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.18. Risk Haritası Sahiplik

**Tablo - 18 Risk Haritası Sahipliğine Göre Frekans Dağılımı**

Risk Haritasına Sahiplik	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	21	36,2	36,2
Katılmıyorum	19	32,8	69
Kararsızım	4	6,9	75,9
Katılıyorum	11	19	94,8
Kesinlikle Katılıyorum	3	5,2	100
Toplam	58	100	

Tablo 18'de veri toplanan kişilerin "Kurumunuza ait bir Risk Haritası var mı?" sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Kurumunuza ait bir Risk Haritası var, cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %36,2'sinin (21 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %32,8'inin (19 kişi) Katılmadığı, %6,9'unun (4kişi) Kararsız, %19'unun (11 kişi) Katıldığı, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.19. Önerilerin Üst Yönetimce Nasıl Karşılandıkları

**Tablo - 19 Önerilerin Üst Yönetimce Nasıl Karşılandığına Göre Frekans Dağılımı**

Önerilerin Üst Yönetimce Nasıl Karşılandığı	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	5,2	5,2
Katılmıyorum	9	15,5	20,7
Kararsızım	15	25,9	46,6
Katılıyorum	23	39,7	86,2
Kesinlikle Katılıyorum	8	13,8	100

Toplam	58	100	
--------	----	-----	--

Tablo 19’de veri toplanan kişilerin “Çalışma programında tespit ettiklerim ve çözüm önerilerim üst yönetim tarafından olumlu karşılandı” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Çalışma programında tespit ettiklerim ve çözüm önerilerim üst yönetim tarafından olumlu karşılanır, cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %5,2’sinin (3 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Katılmadığı, %25,9’unun (15 kişi) Kararsız, %39,7’sinin (23 kişi) Katıldığı, %13,8’inin (8 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.20. Aidiyetlik Duygusu

**Tablo - 20 Aidiyetlik Duygusuna Göre Frekans Dağılımı**

Aidiyetlik	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,4	3,4
Katılmıyorum	7	12,1	15,5
Kararsızım	22	37,9	53,4
Katılıyorum	24	41,4	94,8
Kesinlikle Katılıyorum	3	5,2	100
Toplam	58	100	

Tablo 20’de veri toplanan kişilerin “Bu kuruma karşı güçlü bir aitlik hissi taşıyorum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Bu kuruma karşı güçlü bir aitlik hissi taşıyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %3,2’sinin (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %12,1’inin (7 kişi) Katılmadığı, %37,9’unun (22 kişi) Kararsız, %41,4’ünün (24 kişi) Katıldığı, %5,2’sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.21. Kurumda Çalışmaktan Duyulan Mutluluk

**Tablo - 21 Kurumda Çalışmaktan Duyulan Mutluluğa Göre Frekans Dağılımı**

<b>Kurumda Çalışmaktan Duyulan Mutluluk</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,4	3,4
Katılmıyorum	9	15,5	19
Kararsızım	22	37,9	56,9
Katılıyorum	18	31	87,9
Kesinlikle Katılıyorum	7	12,1	100
Toplam	58	100	

Tablo 21’de veri toplanan kişilerin “Kurumumda emekli olacağım güne kadar çalışmaktan mutluluk duyarım” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Kurumumda emekli olacağım güne kadar çalışmaktan mutluluk duyarım cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4’ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Katılmadığı, %37,9’unun (22 kişi) Kararsız, %31’inin (18 kişi) Katıldığı, %12,1’inin (7 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.22. Kurumsal Sorunları Kendi Sorunu Kabul Etmek

**Tablo - 22 Kurumsal Sorunları Kendi Sorunu Kabul Etmeye Göre Frekans Dağılımı**

<b>Kurumsal Sorunları Kabul Etmek</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum			
Katılmıyorum	11	19	19
Kararsızım	10	17,2	36,2
Katılıyorum	28	48,3	84,5
Kesinlikle Katılıyorum	9	15,5	100
Toplam	58	100	

Tablo 22’de veri toplanan kişilerin “Kurumun karşılaştığı her sorunu kendi sorunun gibi hissediyorum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Kurumun karşılaştığı her sorunu kendi sorunun gibi hissediyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların, %19’unun (11 kişi) Katılmadığı,

%17,2'sinin (10 kişi) Kararsız, %48,3'ünün (28 kişi) Katıldığı, %15,5'inin (9 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.23. Kuruma Maddi Bağlılık

**Tablo - 23 Kuruma Maddi Bağlılığa Göre Frekans Dağılımı**

<b>Kuruma Maddi Bağlılık</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	8	13,8	13,8
Katılmıyorum	23	39,7	53,4
Kararsızım	10	17,2	70,7
Katılıyorum	13	22,4	93,1
Kesinlikle Katılıyorum	4	6,9	100
Toplam	58	100	

Tablo 23'de veri toplanan kişilerin “Burada çalışmaya devam ediyorum, zira başka bir kurumda bu kadar kazanacağımı sanmıyorum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Burada çalışmaya devam ediyorum, zira başka bir kurumda bu kadar kazanacağımı sanmıyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %13,8'inin (8 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %39,7'unun (23 kişi) Katılmadığı, %17,2'sinin (10 kişi) Kararsız, %22,4'ünün (13 kişi) Katıldığı, %6,9'unun (4 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.24. Kuruma Manevi Bağlılık

**Tablo - 24 Kuruma Manevi Bağlılığa Göre Frekans Dağılımı**

<b>Kuruma Manevi Bağlılık</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	4	6,9	6,9
Katılmıyorum	16	27,6	34,5
Kararsızım	12	20,7	55,2
Katılıyorum	20	34,5	89,7
Kesinlikle Katılıyorum	6	10,3	100
Toplam	58	100	

Tablo 24’de veri toplanan kişilerin “Kurumumdan şimdi ayrılmış olsaydım suçluluk hissi duyardım.” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Kurumumdan şimdi ayrılmış olsaydım suçluluk hissi duyardım cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %6,9’unun (4 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %27,6’sının (16 kişi) Katılmadığı, %20,7’sinin (12 kişi) Kararsız, %34,5’inin (20 kişi) Katıldığı, %10,3’ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.25. Kuruma Borçluluk Hissi

**Tablo - 25 Kuruma Borçluluk Hissine Göre Frekans Dağılımı**

<b>Kuruma Borçluluk Hissi</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	7	12,1	12,1
Katılmıyorum	15	25,9	37,9
Kararsızım	23	39,7	77,6
Katılıyorum	11	19	96,6
Kesinlikle Katılıyorum	2	3,4	100
Toplam	58	100	

Tablo 25’de veri toplanan kişilerin “Bu kuruma çok şey borçluyum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Bu kuruma çok şey borçluyum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %12,1’inin (7 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %25,9’unun (15 kişi) Katılmadığı, %39,7’sinin (23 kişi) Kararsız, %19’unun (11 kişi) Katıldığı, %3,4’ünün (2 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.26. Atamada Referans

**Tablo - 26 Atamada Referansın Etkisine Göre Frekans Dağılımı**

<b>Atamada Referans Etkili</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	11	19	19
Katılmıyorum	16	27,6	46,6
Kararsızım	7	12,1	58,6
Katılıyorum	18	31	89,7
Kesinlikle Katılıyorum	6	10,3	100

Toplam	58	100	
--------	----	-----	--

Tablo 26’de veri toplanan kişilerin “İç denetçi olarak atanmamda referanslar etkili oldu” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetçi olarak atanmamda referanslar etkili oldu cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %19’unun (11 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %27,6’sının (16 kişi) Katılmadığı, %12,1’inin (7 kişi) Kararsız, %31’inin (18 kişi) Katıldığı, %10,3’ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.27. Kadro Yeterliliği

**Tablo - 27 Kadro Yeterliliğine Göre Frekans Dağılımı**

Kadro Yeterliliği	Frekans	Yüzde	T.Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	12	20,7	20,7
Katılmıyorum	12	20,7	41,4
Kararsızım	9	15,5	56,9
Katılıyorum	20	34,5	91,4
Kesinlikle Katılıyorum	5	8,6	100
Toplam	58	100	

Tablo 27’de veri toplanan kişilerin “Kurumumda iç denetçi kadrosunu yeterli bulmuyorum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Kurumumda iç denetçi kadrosunu yeterli bulmuyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %20,7’sinin (12 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %20,7’sinin (12 kişi) Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Kararsız, %34,5’inin (20 kişi) Katıldığı, %8,6’sının (5 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.



#### 5.4.1.28. İş Yükü Kadro Yeterliliği

**Tablo - 28 İş Yükü Kadro Yeterliliğine Göre Frekans Dağılımı**

<b>İş Yükü Kadro Yeterliliği</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	11	19	19
Katılmıyorum	12	20,7	39,7
Kararsızım	7	12,1	51,7
Katılıyorum	19	32,8	84,5
Kesinlikle Katılıyorum	9	15,5	100
Toplam	58	100	

Tablo 28’de veri toplanan kişilerin “Kurumdaki mevcut İç denetçi kadrosu iş yükü açısından yeterli değildir” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Kurumdaki mevcut İç denetçi kadrosu iş yükü açısından yeterli değil cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %19’unun (11 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %20,7’sinin (12 kişi) Katılmadığı, %12,1’inin (7 kişi) Kararsız, %32,8’sinin (19 kişi) Katıldığı, %15,5’inin (9 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.29. İ.D.K.K’nun Çalışma Yeterliliği

**Tablo - 29 İ.D.K.K’nun Çalışma Yeterliliğine Göre Frekans Dağılımı**

<b>İ.D.K.K'nın Çalışma Yeterliliği</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	22	37,9	37,9
Katılmıyorum	17	29,3	67,2
Kararsızım	11	19	86,2
Katılıyorum	2	3,4	89,7
Kesinlikle Katılıyorum	6	10,3	100
Toplam	58	100	

Tablo 29’de veri toplanan kişilerin “İç denetim Koordinasyon kurulunun çalışmalarını yeterli buluyorum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetim Koordinasyon kurulunun çalışmalarını yeterli buluyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %37,9 (22 kişi)

Kesinlikle Katılmadığı, %29,3'ünün (17 kişi) Katılmadığı, %19'unun (11 kişi) Kararsız, %3,4'ünün (2 kişi) Katıldığı, %10,3'ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.30. K.İ.D.D.E.R'in Faaliyetleri

**Tablo - 30 K.İ.D.D.E.R'in Faaliyetlerine Göre Frekans Dağılımı**

K.İ.D.D.E.R'in Faaliyetleri	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,4	3,4
Katılmıyorum	14	24,1	27,6
Kararsızım	15	25,9	53,4
Katılıyorum	17	29,3	82,8
Kesinlikle Katılıyorum	10	17,2	100
Toplam	58	100	

Tablo 30'de veri toplanan kişilerin "K.İ.D.D.E.R'in (Kamu İç denetçiler derneği) yapmış olduğu faaliyetleri eksik buluyorum" sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, K.İ.D.D.E.R'in (Kamu İç denetçiler derneği) yapmış olduğu faaliyetleri eksik buluyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4 (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %24,1'inin (14 kişi) Katılmadığı, %25,9'unun (15 kişi) Kararsız, %29,3'ünün (17 kişi) Katıldığı, %17,2'sinin (10 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.31. İ.D.K.K'nın Temel Eğitim Programı

**Tablo - 31 İ.D.K.K'nun Temel Eğitim Programına Göre Frekans Dağılımı**

İ.D.K.K'nın Temel Eğitim Programı	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	20	34,5	34,5
Katılmıyorum	9	15,5	50
Kararsızım	18	31	81
Katılıyorum	8	13,8	94,8
Kesinlikle Katılıyorum	3	5,2	100
Toplam	58	100	

Tablo 31’de veri toplanan kişilerin “İ.D.K.K (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) tarafından verilen temel eğitim yeterli midir?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İ.D.K.K tarafından verilen temel eğitim yeterli cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %34,5’inin (20 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Katılmadığı, %31’inin (18 kişi) Kararsız, %13,8’inin (8 kişi) Katıldığı, %5,2’sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.32. İç Denetimin Bağımsızlığı

**Tablo - 32 İç Denetimin Bağımsızlığına Göre Frekans Dağılımı**

<b>İç Denetimin Bağımsızlığı</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	19	32,8	32,8
Katılmıyorum	14	24,1	56,9
Kararsızım	6	10,3	67,2
Katılıyorum	13	22,4	89,7
Kesinlikle Katılıyorum	6	10,3	100
Toplam	58	100	

Tablo 32’de veri toplanan kişilerin “İç denetimin bağımsızlığına inanıyorum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetimin bağımsızlığına inanıyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %32,8’inin (19 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %24,1’inin (14 kişi) Katılmadığı, %10,3’ünün (6 kişi) Kararsız, %22,4’ünün (13 kişi) Katıldığı, %10,3’ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.33. İç Denetimin Maliye Bakanlığına Bağlılığı

**Tablo - 33 İç Denetimin Maliye Bakanlığına Bağlılığına Göre Frekans Dağılımı**

<b>İç Denetimin Maliye Bakanlığına Bağlılığı</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	26	44,8	44,8
Katılmıyorum	9	15,5	60,3
Kararsızım	13	22,4	82,8
Katılıyorum	8	13,8	96,6
Kesinlikle Katılıyorum	2	3,4	100
Toplam	58	100	

Tablo 33’de veri toplanan kişilerin “İç denetimin Maliye Bakanlığına bağlı olarak devam etmesi gerektiğine inanıyorum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetimin Maliye Bakanlığına bağlı olarak devam etmesi gerektiğine inanıyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %44,8’inin (26 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Katılmadığı, %22,4’ünün (13 kişi) Kararsız, %13,8’inin (8 kişi) Katıldığı, %3,4’ünün (2 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.34. Teftiş Kurullarının Kaldırılması

**Tablo - 34 Teftiş Kurullarının Kaldırılmasına Göre Frekans Dağılımı**

<b>Teftiş Kurullarının Kaldırılması</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T.Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	25	43,1	43,1
Katılmıyorum	16	27,6	70,7
Kararsızım	14	24,1	94,8
Katılıyorum	1	1,7	96,6
Kesinlikle Katılıyorum	2	3,4	100
Toplam	58	100	

Tablo 34’de veri toplanan kişilerin “Teftiş kurullarının kaldırılacağına inanıyorum” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Teftiş kurullarının kaldırılacağına inanıyorum cevapları, temel alındığında,

cevaplayıcıların %43,1'inin (25 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %27,6'sının (16 kişi) Katılmadığı, %24,1'inin (14 kişi) Kararsız, %1,7'sinin (1 kişi) Katıldığı, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.35. 1050 Sayılı Kanuna Geri Dönüş İsteği

**Tablo - 35 1050 Sayılı Kanuna Geri Dönüş İsteğine Göre Frekans Dağılımı**

1050'ye Dönüş	Frekans	Yüzde	T.Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	31	53,4	53,4
Katılmıyorum	9	15,5	69
Kararsızım	11	19	87,9
Katılıyorum	4	6,9	94,8
Kesinlikle Katılıyorum	3	5,2	100
Toplam	58	100	

Tablo 35'de veri toplanan kişilerin "5018 ile değişen yeni kamu mali yönetiminin eski sisteme (1050) dönmesi gerektiğine inanıyorum" sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, 5018 ile değişen kamu mali yönetimin eski sisteme (1050) dönmesi gerektiğine inanıyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %53,4'ünün (31 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %19'unun (11 kişi) Kararsız, %6,9'unun (4 kişi) Katıldığı, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.36. Muhasebe Müdürleri ile İlişkileri

**Tablo - 36 Muhasebe Müdürleri ile İlişkilere Göre Frekans Dağılımı**

Muhasebe Müdürleri ile İlişkiler	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,4	3,4
Katılmıyorum	8	13,8	17,2
Kararsızım	22	37,9	55,2
Katılıyorum	13	22,4	77,6
Kesinlikle Katılıyorum	13	22,4	100

Toplam	58	100	
--------	----	-----	--

Tablo 36’de veri toplanan kişilerin “Muhasebe müdürleri ile ilişkilerim çok iyi bir düzeydedir” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Muhasebe müdürleri ile ilişkilerim çok iyi bir düzeydedir cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4’ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %13,8’inin (8 kişi) Katılmadığı, %37,9’unun (22 kişi) Kararsız, %22,4’ünün (13 kişi) Katıldığı, %22,4’ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.37. Strateji Geliştirme Daire Başkanları İle İlişkileri

**Tablo - 37 Strateji Geliştirme Daire Başkanları İle İlişkilere Göre Frekans Dağılımı**

S. Geliştirme Daire Başkanları ile İlişkiler	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,4	3,4
Katılmıyorum	9	15,5	19
Kararsızım	19	32,8	51,7
Katılıyorum	13	22,4	74,1
Kesinlikle Katılıyorum	15	25,9	100
Toplam	58	100	

Tablo 37’de veri toplanan kişilerin “Strateji Geliştirme Başkanları ile ilişkilerim çok iyi bir düzeydedir” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Strateji Geliştirme Başkanları ile ilişkilerim çok iyi bir düzeydedir cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %3,4’ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Katılmadığı, %32,8’inin (19 kişi) Kararsız, %22,4’ünün (13 kişi) Katıldığı, %25,9’unun (15 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.38. Disiplin ve Sicil Amirleri

**Tablo - 38 Disiplin ve Sicil Amirlerine Göre Frekans Dağılımı**

<b>Disiplin ve Sicil Amiri</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	21	36,2	36,2
Katılmıyorum	5	8,6	44,8
Kararsızım	4	6,9	51,7
Katılıyorum	6	10,3	62,1
Kesinlikle Katılıyorum	22	37,9	100
Toplam	58	100	

Tablo 38’de veri toplanan kişilerin “Disiplin ve Sicil Amirinin Üst yönetici olması doğrumudur” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, Disiplin ve Sicil Amirinin Üst yönetici olması doğrudur cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %36,2’sinin (21 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %8,6’sının (5 kişi) Katılmadığı, %6,9’unun (4 kişi) Kararsız, %10,3’ünün (6 kişi) Katıldığı, %37,9’unun (22 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.39. İç Denetim Sertifikasının Derecelendirilmesi

**Tablo - 39 İç Denetim Sertifikasının Derecelendirilmesine Göre Frekans Dağılımı**

<b>Sertifikasının Derecelendirilmesi</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	11	19	19
Katılmıyorum	1	1,7	20,7
Kararsızım	15	25,9	46,6
Katılıyorum	21	36,2	82,8
Kesinlikle Katılıyorum	10	17,2	100
Toplam	58	100	

Tablo 39’de veri toplanan kişilerin “İç denetim sertifikasının sınıflandırılması (derecelendirilmesi) iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağlar mı?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetim sertifikasının sınıflandırılması (derecelendirilmesi) iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağlar

cevapları temel alındığında, cevaplayıcıların %19'unun (11 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %1,7'sinin (1 kişi) Katılmadığı, %25,9'unun (15 kişi) Kararsız, %36,2'sinin (21 kişi) Katıldığı, %17,2'sinin (10 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.40. Soruşturma Yapma Yetkisi

**Tablo - 40 Soruşturma Yapma Yetkisine Göre Frekans Dağılımı**

Soruşturma Yapma Yetkisi	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	12	20,7	20,7
Katılmıyorum	16	27,6	48,3
Kararsızım	8	13,8	62,1
Katılıyorum	5	8,6	70,7
Kesinlikle Katılıyorum	17	29,3	100
Toplam	58	100	

Tablo 40'de veri toplanan kişilerin “İç denetçilerin soruşturma yapma yetkisinin olmaması, iç denetçiliklik açısından zafiyet oluşturur mu?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetçilerin soruşturma yapma yetkisinin olmaması, iç denetçiliklik açısından zafiyet oluşturur cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %20,7'sinin (12 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %27,6'sının (16 kişi) Katılmadığı, %13,8'inin (8 kişi) Kararsız, %8,6'sının (5 kişi) Katıldığı, %29,3'ünün (17 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.41. İ.D.K.K'nun Üyeleri

**Tablo - 41 İ.D.K.K'nun Üyelerine Göre Frekans Dağılımı**

İ.D.D.K Kurul Üyeleri Hakkında	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	5,2	5,2
Katılmıyorum	1	1,7	6,9
Kararsızım	10	17,2	24,1
Katılıyorum	10	17,2	41,4
Kesinlikle Katılıyorum	34	58,6	100
Toplam	58	100	



Tablo 41’de veri toplanan kişilerin “İ.D.K.K’nın mevcut yapısındaki, Kurul üyelerinin, asil işlerinin dışında ikinci bir görev olarak, kurul üyeliklerini yapmaları, İç denetim sisteminin gelişmesini yavaşlatıyor” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İ.D.K.K’nın mevcut yapısındaki, Kurul üyelerinin, asil işlerinin dışında ikinci bir görev olarak, kurul üyeliklerini yapmaları, İç denetim sisteminin gelişmesini yavaşlatıyor cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %5,2’sinin (3 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %1,7’sinin (1 kişi) Katılmadığı, %17,2’sinin (10 kişi) Kararsız, %17,2’sinin (10 kişi) Katıldığı, %58,6’sının (34 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.42. K.İ.D.D.E.R’in Temsil Yeteneği

**Tablo - 42 K.İ.D.D.E.R’in (Kamu İç Denetçiler Derneği) Temsil Yeteneğine Göre Frekans Dağılımı**

<b>K.İ.D.D.E.R’in Temsil Yeterliliği</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>T. Yüzde</b>
Kesinlikle Katılmıyorum	9	15,5	15,5
Katılmıyorum	7	12,1	27,6
Kararsızım	14	24,1	51,7
Katılıyorum	25	43,1	94,8
Kesinlikle Katılıyorum	3	5,2	100
Toplam	58	100	

Tablo 42’de veri toplanan kişilerin “K.İ.D.D.E.R’in iç denetçileri temsil ettiğine inanıyor musunuz” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, K.İ.D.D.E.R’in iç denetçileri temsil ettiğine inanıyorum cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %15,5’inin (9 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %12,1’inin (7 kişi) Katılmadığı, %24,1’inin (14 kişi) Kararsız, %43,1’inin (25 kişi) Katıldığı, %5,2’sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

#### 5.4.1.43. Geçici 5. Maddeye Göre Sınavsız Geçiş

**Tablo - 43 Geçici 5. Maddeye (Sınavsız Geçiş) Göre Frekans Dağılımı**

Geçici Maddeye Göre (Sınavsız Geçiş)	Frekans	Yüzde	T. Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	12	20,7	20,7
Katılmıyorum	24	41,4	62,1
Kararsızım	9	15,5	77,6
Katılıyorum	7	12,1	89,7
Kesinlikle Katılıyorum	6	10,3	100
Toplam	58	100	

Tablo 43’de veri toplanan kişilerin “İç denetçilik mesleğinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun geçici 5. Maddesine göre sınavsız geçiş ile oluşması, İç denetim sisteminin oluşmasında ve gelişmesinde engel midir?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre ankete katılan örneklem, İç denetçilik mesleğinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun geçici 5. Maddesine göre sınavsız geçiş ile oluşması, İç denetim sisteminin oluşmasında ve gelişmesinde engeldir cevapları, temel alındığında, cevaplayıcıların %20,7’sinin (12 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %41,4’ünün (24 kişi) Katılmadığı, %15,5’inin (9 kişi) Kararsız, %12,1’inin (7 kişi) Katıldığı, %10,3’ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmektedir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünyada yaşanan ekonomik krizler ve büyük yolsuzluklar, ülkeleri yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye itmiştir. Denetimin işlem bittikten sonra belge üzerinde, uygunluk denetimi şeklinde yapılması, muhasebe yolsuzluklarını önlememesi, denetim sisteminde yeni modellerin oluşması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. 1933-34 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerle denetim alanında dış denetimin yanında sürekli mali işlem, muhasebe sistemleri ve bunların ürettikleri raporların güvenilirliğini test eden, değerlendiren bir kontrol sistemi ve denetimde iç denetim sistemini kurmaya yöneltmiştir. 1941 yılında Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsünün kurulması ile İç Denetim Sistemi profesyonel bir meslek haline gelmiştir.

Dünyada bu değişimler yaşanırken, ülkemizde de yönetim ve denetim alanında, yeniden yapılanma çalışmaları başlamıştır. Tanzimattan beri küçük değişimler ile birlikte devam eden yönetim ve denetim anlayışı, 2000 lerden itibaren AB üyelik süreciyle reform çalışmaları başlamış ve en önemli yasal değişiklik 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur.

Kanun ile kamunun yönetim ve denetim sistemi; hesap verilebilirlik, saydamlık, vatandaş esaslı, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri esas alınarak kamu yönetim ve denetiminde, yönetim sorumluluğu esas alan uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği müktesebatı dikkate alınarak değiştirilmiştir. Kanun 55. ve devamındaki maddelerinde yönetim sorumluluğu, iç kontrol sistemini, kanunun 63. ve devamındaki maddelerinde, denetimi, idarelerin yönetim süreçleri, iç kontrol süreçlerini, risk yönetim süreçlerini

sistematik olarak uluslar arası standartlara göre değerlendirecek/denetleyecek iç denetim sistemini getirmiştir.

Türkiye'nin idari sistem olarak örgütlenmesinde esas aldığı Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa Klasik merkezîyetçi yapı denenen güney modelinde, Ulusal düzeydeki denetim faaliyetleri, Ulusal Denetim Komitesinin yardımıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından programlanmakta ve gözetilmektedir.

Anglo Sakson (Adem-i Merkezîyetçi Kuzey) Modeli olarak adlandırılan ve ülkemizdeki İç denetim sistemi için örnek alınan ve başta İngiltere ve Hollanda'da uygulanan sistemde yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Maliye Bakanlığı ve içerisindeki iç denetim birimi, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu olmadığı, adem-i merkezîyetçi bir yapı vardır. . İç denetim, her bakanlığa ait iç denetçiler tarafından yapılır. Maliye Bakanlığı iç denetim birimi ise, diğer bakanlıklardaki iç kontrol sistemlerinin etkin çalışmasını sağlamakla sorumludur. Bu şekilde Maliye Bakanlığı merkezi uyumlaştırma görevi yerine getirmektedir.

Ülkemizde Merkezi Uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından gerçekleştirilmektedir.

Araştırmanın ilgili bölümlerinde kamu yönetiminde değişimi, bu değişimin nedenleri ile kamu yönetiminize yansımaları, konu hakkında daha önce yapılmış olan çalışmalar, denetimin tanımı, denetim çeşitleri ve İç Denetimin teorik çerçevesi, tarihsel gelişimi, Türkiyede'ki denetim birimleri, Kamu yönetimi sisteminde yeniden düzenleme çalışmaları ve bu çalışmalarda yer alan denetim sistemine yönelik eleştiriler ve öneriler, 5018

sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetimi sistemine dahil edilen İç Denetim sistemi ele alınmıştır. Beşinci bölümde, Türkiyede'ki Kamu Sektöründeki İç Denetim uygulaması ve mevcut uygulamalarını verimlilik ve başarısının tespit etmek için yapılan anket çalışmasında yapılan tespitler ve öneriler şunlardır;

Araştırma kapsamında uygulanan anket çalışmasına toplam 58 adet iç denetçi katılmıştır. Bu iç denetçilerin, % 84,5'ini erkekler (49 kişi), bayanların ise % 15,5'ini (9 kişi) oluşturmuştur. Yaş aralığına göre, % 27,6'sını (16 kişi) 28-35 yaş, %32,8'sini (19) 36-42 yaş arası, %39,7'sinin (23 kişi) 42 + yaş arası oluşturmuştur. Medeni duruma göre, %93,1'si (54 kişi) evli, %6,9'sının (4 kişi) bekar olduğu görülmüştür. Eğitim durumuna göre, %10,3'nün (6 kişi) yüksek okul, %82,8'nin (48 kişi) lisans, %6,9'nun (4 kişi) yüksek lisans/doktora mezunu oldukları görülmüştür. Kıdeme (hizmet süresine) göre, %10,3'nün (6 kişi) 0-7 yıl arası, %31'nin (18 kişi) 8-14 yıl arası, %43,1'inin (25 kişi) 15-22 yıl arasında, %15,5'nin (9 kişi) 23 ve üzeri kıdemde (toplam hizmet süresi) oldukları görülmüştür. Gelir durumları, %1,7'si (1 kişi) Kötü, %93,1'i (54 kişi) iyi, %5,5'sinin (3 kişi) çok iyi olarak değerlendirilmiştir. İç Denetçi olarak görevlendirildiği işin önemine göre, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %3,4'nün (2 kişi) Katılmadığı, %12,1'nin (7 kişi) Kararsız, %39,7'si (23 kişi) Katıldığı, %39,7'sinin (23 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. İşin yapılmasını gerektiren becerilere sahipliğe göre, %1,7'sinin (1 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %8,6'sı(5 kişi) Katılmadığı, %12,1'nin (7 kişi) Kararsız, %56,9'unun (33 kişi) Katıldığı, %12'sinin (12 kişi) Kesinlikle Katıldığı tespit edilmiştir. İç denetçi olarak kurum seçiminde tercihlerin belirleyiciliğine göre, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %13,8'inin (8 kişi) Katılmadığı, %12,1'nin (7 kişi) Kararsız, %37,9'unun (22 kişi) Katıldığı, %31'nin (18 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür.

İşin nasıl yapılacağını belirleme özerkliğine göre, %1,7'sinin (1 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %19'unun (11 kişi) Katılmadığı, %12,1'nin (7 kişi) Kararsız, %48,3'ünün (28 kişi) Katıldığı, %19'unun (11 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. İşin nasıl yürütüleceğine karar vermedeki serbestliğe göre, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %10,3'ünün (6 kişi) Katılmadığı, %10,3'ünün (6 kişi) Kararsız, %50'sinin (29 kişi) Katıldığı, %25,9'unun (15 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir. İşin nasıl yapılacağını belirlemedeki serbestliğe göre, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'nin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %43,1'inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir. Bulunduğu kurumda gelişen olaylar üzerindeki kontrole göre, cevaplayıcıların %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %43,1'ünün (25 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı tespit edilmiştir. Üst yöneticilere ulaşılabilirliğe göre, %3,4'ün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %43,1'inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. İç Denetim konusunda yüksek lisans programına olan ihtiyaca %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %43,1'inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir. İç Denetim konusundaki yüksek lisans programında okuma isteğine göre, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %43,1'inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı tespit edilmiştir. Çalışma ve denetim programı sahipliğine göre, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %43,1'inin (25 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. Risk haritasına sahipliğe göre, %36,2'sinin (21 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %32,8'inin (19 kişi)

Katılmadığı, %6,9'unun (4kişi) Kararsız, %19'unun (11 kişi) Katıldığı, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirtilmiştir. Tespitler ve çözüm önerilerin üst yönetim tarafından olumlu karşılanmasına göre, %5,2'inin (3 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %25,9'unun (15 kişi) Kararsız, %39,7'sinin (23 kişi) Katıldığı, %13,8'inin (8 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirtilmiştir. Kuruma aitliğe göre, %3,2'sinin (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %12,1'inin (7 kişi) Katılmadığı, %37,9'unun (22 kişi) Kararsız, %41,4'ünün (24 kişi) Katıldığı, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı tespit edilmiştir. Bulunduğu kurumda emekli olana kadar çalışma isteğine göre, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %37,9'unun (22 kişi) Kararsız, %31'inin (18 kişi) Katıldığı, %12,1'inin (7 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. Kurumun sorunlarını kendi sorunları olarak kabul etmeye göre, %19'unun (11 kişi) Katılmadığı, %17,2'sinin (10 kişi) Kararsız, %48,3'ünün (28 kişi) Katıldığı, %15,5'inin (9 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. Başka kurumda daha fazla kazanabilirliğe göre, %13,8'inin (8 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %39,7'unun (23 kişi) Katılmadığı, %17,2'sinin (10 kişi) Kararsız, %22,4'ünün (13 kişi) Katıldığı, %6,9'unun (4 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirtilmiştir. Kurumdan ayrılma halindeki suçluluk hissine göre, %6,9'unun (4 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %27,6'sının (16 kişi) Katılmadığı, %20,7'sinin (12 kişi) Kararsız, %34,5'inin (20 kişi) Katıldığı, %10,3'ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir. Kuruma borçluluğa göre, %12,1'inin (7 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %25,9'unun (15 kişi) Katılmadığı, %39,7'sinin (23 kişi) Kararsız, %19'unun (11 kişi) Katıldığı, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. İç denetçilik atamalarındaki referansların etkililiğine göre, %19'unun (11 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %27,6'sının (16 kişi) Katılmadığı, %12,1'inin (7 kişi) Kararsız, %31'inin (18 kişi) Katıldığı, %10,3'ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirtilmiştir. Kurumdaki iç denetçi

kadrosunun yeterliliğine göre, %20,7'sinin (12 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %20,7'sinin (12 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %34,5'inin (20 kişi) Katıldığı, %8,6'sının (5 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. Kurumdaki mevcut İç denetçi kadrosunun iş yükü açısından yeterliliğine göre, sorusuna %19'unun (11 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %20,7'sinin (12 kişi) Katılmadığı, %12,1'inin (7 kişi) Kararsız, %32,8'sinin (19 kişi) Katıldığı, %15,5'inin (9 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir. İç denetim Koordinasyon kurulunun çalışmalarını yeterliliğine göre, %37,9 (22 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %29,3'ünün (17 kişi) Katılmadığı, %19'unun (11 kişi) Kararsız, %3,4'ünün (2 kişi) Katıldığı, %10,3'ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı tespit edilmiştir. K.İ.D.D.E.R'in (Kamu İç denetçiler derneği) faaliyetlerinin yeterliliğine göre, %3,4 (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %24,1'inin (14 kişi) Katılmadığı, %25,9'unun (15 kişi) Kararsız, %29,3'ünün (17 kişi) Katıldığı, %17,2'sinin (10 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. İ.D.K.K (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) tarafından verilen temel eğitim yeterliliğine göre, %34,5'inin (20 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %31'inin (18 kişi) Kararsız, %13,8'inin (8 kişi) Katıldığı, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir. İç denetimin bağımsızlığına göre, %32,8'inin (19 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %24,1'inin (14 kişi) Katılmadığı, %10,3'ünün (6 kişi) Kararsız, %22,4'ünün (13 kişi) Katıldığı, %10,3'ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir. İç denetimin Maliye Bakanlığına bağlı olarak devam etmesi gerekliliğine, %44,8'inin (26 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kararsız, %13,8'inin (8 kişi) Katıldığı, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katıldığı tespit edilmiştir. Teftiş kurullarının kaldırılabilirliğine göre, %43,1'inin (25 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %27,6'sının (16 kişi) Katılmadığı, %24,1'inin (14 kişi) Kararsız, %1,7'sinin (1 kişi) Katıldığı, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. 5018 ile değişen yeni



kamu mali yönetiminin eski sisteme (1050) dönmesi gerekliliğine göre, %53,4'ünün (31 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %19'unun (11 kişi) Kararsız, %6,9'unun (4 kişi) Katıldığı, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir. Muhasebe müdürleri ve strateji geliştirme daire başkanları ile ilişkilerin iyi olmasına göre, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %13,8'inin (8 kişi) Katılmadığı, %37,9'unun (22 kişi) Kararsız, %22,4'ünün (13 kişi) Katıldığı, %22,4'ünün (13 kişi) Kesinlikle Katıldığı, %3,4'ünün (2 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Katılmadığı, %32,8'inin (19 kişi) Kararsız, %22,4'ünün (13 kişi) Katıldığı, %25,9'unun (15 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür.

Disiplin ve Sicil Amirinin Üst yönetici olmasının doğruluğuna göre, %36,2'sinin (21 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %8,6'sının (5 kişi) Katılmadığı, %6,9'unun (4 kişi) Kararsız, %10,3'ünün (6 kişi) Katıldığı, %37,9'unun (22 kişi) Kesinlikle Katıldığı tespit edilmiştir. İç denetim sertifikasının sınıflandırılması (derecelendirilmesi) iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağlığına göre, %19'unun (11 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %1,7'sinin (1 kişi) Katılmadığı, %25,9'unun (15 kişi) Kararsız, %36,2'sinin (21 kişi) Katıldığı, %17,2'sinin (10 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. İç denetçilerin soruşturma yapma yetkisinin olmaması, iç denetçiliklik açısından zafiyet oluşturur mu, sorusuna göre, %20,7'sinin (12 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %27,6'sının (16 kişi) Katılmadığı, %13,8'inin (8 kişi) Kararsız, %8,6'sının (5 kişi) Katıldığı, %29,3'ünün (17 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir.

İ.D.K.K'nın mevcut yapısındaki, Kurul üyelerinin, asil işlerinin dışında ikinci bir görev olarak, kurul üyeliklerini yapmaları, İç denetim sisteminin gelişmesini yavaşlatıyor mu sorusuna göre, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %1,7'sinin (1 kişi) Katılmadığı, %17,2'sinin (10 kişi) Kararsız, %17,2'sinin (10 kişi) Katıldığı, %58,6'sının (34 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür. K.İ.D.D.E.R'in iç denetçileri temsil ettiğine inanıyor

musunuz, sorusuna göre, %15,5'inin (9 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %12,1'inin (7 kişi) Katılmadığı, %24,1'inin (14 kişi) Kararsız, %43,1'inin (25 kişi) Katıldığı, %5,2'sinin (3 kişi) Kesinlikle Katıldığı belirlenmiştir. İç denetçilik mesleğinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun geçici 5. Maddesine göre sınavsız geçiş ile oluşması, İç denetim sisteminin oluşmasında ve gelişmesinde engel midir, sorusuna göre %20,7'sinin (12 kişi) Kesinlikle Katılmadığı, %41,4'ünün (24 kişi) Katılmadığı, %15,5'inin (9 kişi) Kararsız, %12,1'inin (7 kişi) Katıldığı, %10,3'ünün (6 kişi) Kesinlikle Katıldığı görülmüştür.

Kamu yönetimi reformu olarak bilinen ve Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmesi için veto edilmiş ve ikinci kez Meclis tarafından yürürlük maddesine kadar aynen kabul edilmiş fakat yürürlük maddesinde bekletilmiş olan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısının yasallaşma sürecinin tamamlanarak, Teftiş kurulları ve iç denetim arasındaki iki yapının kaldırılması gerekmektedir. Teftiş kurullarının kaldırılması veya teftiş kurulları ve iç denetim birimleri mevcudiyetlerini devam ettireceklerse, iç denetim birimleri ile teftiş kurulları arasındaki görev ayrımı zaman kaybetmeksizin belirlenmelidir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun geçici 5 inci maddesine göre sınavsız olarak geçen birçok iç denetçinin, iç denetçi olabilme şartlarını taşıyor olması, iç denetçilerin iç denetim sisteminin farkında olmaması, İç denetçilerin denetim programlarını ve denetimlerini, alışkanlıklara ve klasik denetim yöntemlerine göre yapması, iç denetim sisteminin gelişmesini olumsuz etkilemektedir.

Etkin bir iç denetim, iç denetimin bağımsız bir faaliyet olarak yapılandırılması ve iç denetçilerin tarafsız görev yapmaları ile ilişkilidir. 5018 sayılı Kanun iç denetim faaliyetinin

bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını güvence altına alacak yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Merkezi Uyumlaştırma Birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yapısı ve çalışma şekli değişmelidir. Kurul üyeliklerinin, ikinci bir görev olarak yapılması ve kurulunun personel yapısı, merkezi uyumlaştırma biriminin uluslar arası denetim standartlarına uygun çağdaş denetim teknikleri konusunda standartlar oluşturmasını, iyi uygulama örneklerinin uyarlanması ve geliştirilmesini, iç denetim sistemi hakkında üst yöneticilerde farkındalık yaratmada, iç denetçiler arasındaki koordinasyonu ve üst yöneticiler ile ilişkilerinde düzenlemede yetersiz kalmasına neden olmaktadır.

İDDK tarafından, gelişen bilgisayar teknolojisinden denetim alanında da daha fazla yararlanmak için Bilgisayarlı Denetim Programları geliştirerek, bütün iç denetçileri arasında bilgi iletişimi sağlayamaya ve yapılan çalışmalardan riskleri tespit etmeye imkan veren, otomasyon sisteminin kurulması, gerekmektedir.

İç Denetim alanında Yüksek lisans ve Doktora programları için Üniversiteler ile birlikte çalışılarak, örgün ve/veya eğitim şeklinde Yüksek Lisans ve Doktora programları açılmalıdır.

İç denetçilere sürekli eğitim programlarının düzenlenmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2008). *İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere İrlanda Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları*. Sayıştay Dergisi, Sayı: 68.

Acar, Ş. B. (2007). *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi*. Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.

Acartürk E. ve Özgür, H. (2004). *Teoride ve Türkiye’de Desantralizasyon*. Ed. Abdullah Yılmaz ve Mustafa Ökmen, Kamu Yönetimi, Gazi Kitapevi.

Ağbal, N. (2000). *Public Administration Theory and International Trends*. Türk İdare Dergisi, Eylül 2000, Yıl 72, Sayı. 428,

Ak, M. (2003). *Cumhuriyetin 80. Yılında Türk Denetim Sistemi ve Sorunları*. Hazine Dergisi Cumhuriyetin 80. Yılı Özel Sayısı, www.treasury.gov.tr 01.05.2009

Akçil, M. (2009). *Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi*. [www.kidder.org.tr/makaleler/makcil/içkontrol.pdf](http://www.kidder.org.tr/makaleler/makcil/içkontrol.pdf). 20.02.2009

Akgül, B. A. (2000). *Türk Denetim Kurumları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aksoy, M. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*. Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın No:26.

Akşam, A.(2005). *İç Denetim Mesleği İlkeleri, Uluslar arası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi*. Hazine Kontrolörleri Başkanlığı, Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi, Ankara.

Aktan, C. C. (1998). *Yolsuzluklar Üzerine Bazı Gerçekler ve Yolsuzluklarla Mücadele Yolları*.

www.canaktan.net. 21.04.2009

Aktaş, R. (2007). *İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Birimi)*. Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 132, Kasım-Aralık 2007.

Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*. Bursa: Ezgi Kitapevi Yayınları.

Arcagök, M. S ve Bahadır, Y. (2003). *Yönetimin Kontrolü - İç Kontrol*.

<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/msaitarcagok.pdf>. E. T 21.10.2009.

Arın T. (1999). *Parlamenter Bütçe Denetiminin plan ve Bütçe Komisyonu Yapı ve İşlevleri Üzerine Uluslar arası Karşılaştırma*. TESEV, İstanbul, s:1

Arslan, M. (2006). *Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. Ed. Coşkun Can Aktan, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.74.

Asım B. (2008). *E-Devlet: Kamu Yönetiminde Yeni Perspektifler, Fırsatlar ve Zorluklar*. Ed. Asım Balcı vd., Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s.318.

Aslan, B. (2008). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim*. Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale.

Aybar, E. ve Özeren, B. (2004). *İyi Bir Uygulama Örneği: İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği*. Sayıştay Başkanlığı, www.sayistay.gov.tr.

Bakır, M. (2003). *Denetim*. Rize: Akademisyen Yayınevi.

Balta, Z. (2006). *İç Denetçilik Mesleği*. Mali Klavuz Dergisi, Sayı: 31. Muhasebat Kontrolörleri Yayınları. Ankara.

Barensel, A. (1993). *Çağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi*. İstanbul.

Başpınar, A. (2006). *Kamu İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu*. Maliye Dergisi, Sayı:151

Bayraktar, G. (2003). *Yeni Sağ Düşüncesinin Kamu Yönetimindeki Yansıması Olarak Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı*,

Bayram C. (2008). *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Üzerine Bir Değerlendirme*. Ed. Asım Balcı vd., *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s.59-60.

BKK, *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*. 12.07.2006 Tarih ve 26226 ve Sayılı Resmi Gazete

BKK, *Mahalli İdareler Kadro Tahsisi İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı*. 05.10.2006 Tarih ve 26310 Sayılı Resmi Gazete

Bozkurt, Ömer vd. (1998). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Ankara: TODAİE Yayınları.

BUMKO (2006). *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*. No: 1. Ankara.

Candan, E. (2006). *Bakan ve Üst Yöneticilerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları*. Güncel Mevzuat Dergisi, Sayı.11, Kasım 2006.

Candan, E. (2006). *Kamu Mali Yönetim Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları*. Mali Hukuk Dergisi, sayı, 121, s:4

Ciğerci, İ. (2007). *Kamu Mali Yönetimde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*. Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Coşkun C. A. ve Hilmi Ç. (2006). *Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri*. Ed. Coşkun Can Aktan, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayınları, Ankara,

Çıtır, H. (1984). *İdari Denetim*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Demirbaş, M. (2005). *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyet Alanlarında Meydana Gelen Değişimler*. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, sayı:7, s:172-173

Demiröz, E. (2009). *Kurumsallaşma Nedir, Kurumsallaşma Nasıl Gerçekleşir*. www.emredemiroz.com. E.T. 20.04.2009

Denetim İlke ve Esasları. (1996). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. I.Cilt.

Dinçer Ö. ve Yılmaz C. (2003). *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 1 Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim*. T.C. Başbakanlık Ankara, Ekim 2003.

Doğan, M. E. (1996). *Belediyelerin Denetimi*. Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi. 5, 27-36.

DPT (2000). *8. Beş Yıllık Plan: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. DPT Yayınları.

DPT, *Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, DPT: ÖİK No:7, 2006

Duman, Ö. (2008). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Tesmer Yayın No: 78. Ankara.

Erdoğan, İ. (2007). *Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. Bütçe Dünyası Dergisi, Ankara, sayı:24.

Eren, V. (2001). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Büyükşehir ve İl Belediyeleri Üzerine Bir Araştırma*. Selçuk Üniversitesi, SBE, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Erüz, E. (2006). *5018 sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme*, Ed. Coşkun Can Aktan, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*. Seçkin Yayınları, Ankara.

Eryılmaz, B. (1999). *Geleneksel Yönetimden Yeni Kamu Yönetimi Anlayışına*. Liberal Düşünce, Cilt.4, Sayı.15.

Eryılmaz, B. (2009). *Kamu Yönetimi*. Ankara: Okutman Yayıncılık.

Gegin, E. (2007). *“Merkez Bankasında İç Denetim Uygulamaları: Örnek Bir İç Denetim Modeli Önerisi*. Marmara Üni. Ban. ve Sig. Enstitüsü Doktora Tezi.

Gönülaçar, Ş. (2007). *İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler I*. Mali Hukuk Dergisi, 22 sayı 130.

Gönülaçar, Ş. (2008). *“Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim”* www.meb.gov.tr. 10.03.2009



Gören, İ. (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim Parlamento ve Sayıştay Denetimi*. Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayınları, İstanbul, 2000.

Gösterici, H. (2006). *Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı ve Fonksiyonel Bağımsızlık*. Vergi Dünyası Dergisi, sayı: 275, s: 175

Gözel, K. (2003). *Yeni Kamu Yönetimi Nedir?* Türk İdare Dergisi, Mart 2003, Yıl.75, Sayı.438.

Güredin, E. (1982). *Denetim İlkeleri ve Teknikleri*. İstanbul: Formül Matbaacılık.

Güredin, E. (1995). *Denetim* İstanbul: Beta Yayınları.

Gürkan, N. Z. (2005), *Kamu Denetiminin değişen Yüzü “İç Denetim” ve Eleştirisi*”. Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 120

Gürkan, N. Z. (2005). *İç Denetim*. Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma, İnceleme Dizisi 2005/2

Gürkan, N. Z. (2006). *İç Denetim Faaliyet Alanı*. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Yıl, Sayı: 39

Güven, E. (1997). *İç ve Dış Denetim Açısından Denetim Planlaması Denetim Programının Değerlendirilmesi ve bir Örnek İşletmeye Uygulanması*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

[http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=62](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=62), E.T. 23/05/2009.

[http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic\\_denetim\\_terimleri](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetim_terimleri). E.T. 24/05/2009.

[http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu\\_ic\\_denetim\\_standartlari](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari). E. T. 23/05/2009.

<http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/ikalender.pdf>. E. T. 24/05/2009.

*İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.*

*İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.* (2006). T. C. Resmi Gazete, 26226, 12 Temmuz 2006.

İDKK (2008). *Bilgi Teknolojileri Rehberi*. www.idkk.gov.tr. 20.01.2009

İDKK, "*Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri*" 02.07.2007 Tarih ve 12 sayılı İDKK Kararı. No:4, Ankara

İDKK, "*Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller*" 02.07.2007 Tarih ve 11 Sayılı Kurul Kararı

İDKK, "*Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller*" 13.01.2009 Tarih ve 2 Sayılı Kurul Kararı

İDKK, "*Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*" 20.11.2006 Tarih 12 Sayılı Kararı

İDKK, "*Kamu İç Denetim Birim Yönergesi*" 22.01.2007 Tarih ve 2 Sayılı Kararı

İDKK, "*Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi*" 29.08.2007 Tarih ve 15 Sayılı Kararı

İDKK, "*Kamu İç Denetim Raporlama Standartları*" 05.06.2007 Tarih ve 10 Sayılı Kararı

İDKK, "*Kamu İç Denetim Rehberi*" 07.04.2008 Tarih ve 5 Sayılı Kurul Kararı

İDKK, "*Kamu İç Denetim Standartları*" 20.11.2006 Tarih ve 12 Sayılı Kararı

İDKK, "*Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi*" 06.09.2007 Tarih ve 17 Sayılı Kararı

James W. Martin, Frank C.E.Cush, *Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor*, Çev. Haluk Demirtaş, Ankara, Damga Matbaası, 1952.

Kalender, İ. (2008), *Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemi*. Türk İdare Dergisi, Sayı, 460.

Karaarslan E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Mali Raporlama*. Ed. Coşkun Can Aktan, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006,

Karaarslan, E. (2004). *Ülkemizde Devlet Muhasebesi Serüveni*. Sayıştay Dergisi, Sayı, 54,

Karaarslan, E. (2006). *Kamu Harcama Hukuku*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.

Karataş, H. (2008). *Kamu Yönetiminde Yeni Bir Anlayış: Vatandaş Odaklı Yönetim*. Bütçe Dünyası Dergisi, sayı, 24.

Kartal, A. (2006). *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türkiye'ye Yansıması Olarak Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı*. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Kartalcı, K. (2007). *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Kaya, H. A. (2005). 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Yeniden Yapılanma*. Pamukkale Üniversitesi. İİBF. Maliye Bölümü, Yayın No:1.

Kayım, A. (2005). *İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı, Yeterlilik Tezi, Ankara.

Keleş, H. (2006). *Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar*. Ed. Karaarslan, Erkan, 2006. S. 260, 261, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları

Keleş, H. *Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar*. www.tkgm.gov.tr. 12.09.2009.

Kenger, E. (2001). *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*. Ankara.

Kesik, A. (2005). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi*. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005/1, 94-114.

Kesik, A. (2005). *Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemine Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçenin Uygulanabilirliği*. 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, T.C. Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma Yayın No: 1.

Kırmızı, N. (2007). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesinin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri*. Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Kızıldaş, E. (2001). *IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları, Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler*. T.C Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2001.

Koçberber, S. (2008). *Dünya’da ve Türkiye’de Denetim Etiği*. Sayıştay Dergisi, sayı:68

Korkmaz, U. (2007). *Kamuda İç Denetim I*. Bütçe Dünyası Dergisi, Ankara, Cilt 2, Sayı:25

Kubalı, D. (1998). *Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*. Sayıştay Yayını, 49-50.

Kuluçlu, E. (2006). *Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine*. Sayıştay Dergisi, 63,

Kurnaz, H. (2006). *Türk Kamu Sektöründe Yeni Bir Kavram “İç Denetim”*. Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 217.

Küçüktüfekçi, M. (2007). *Türkiye’de Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Çerçevesinde Mali Disiplin*. Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,

Lamba, M. (2006). *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler Ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri*. Afyonkarahisar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,

MALİYE BAKANLIĞI. *İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği*. 08.10.2005 Tarih ve 25960 Sayılı Resmi Gazete

MALİYE BAKANLIĞI. *İç Denetçi Adaylarının Belirlenmesinde Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (Sıra No:3)*. 05.04.2009 Tarih ve 27191 Sayılı Resmi Gazete

MALİYE BAKANLIĞI. *İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (Sıra No:1)*. 08.09.2006 Tarih ve 26283 Sayılı Resmi Gazete

MALİYE BAKANLIĞI. *İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (Sıra No:2)*. 30.12.2006 Tarih ve 26392 Sayılı Resmi Gazete

MALİYE BAKANLIĞI. *İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği*. 08.10.2005 Tarih ve 25960 Sayılı Resmi Gazete

Memiş, M. Ü. (2006). *İç Denetimin yönetim Fonksiyonlarını Yerine Getirmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerine Bir Saha Araştırması*. Çukurova Üni. SBE, Doktora Tezi.

Memiş, M. Ü. (2007). *Türkiye’de İç Denetim Profiline Belirlenmesinde Bir Araştırma*. Çukurova Ü. SBE Dergisi, s: 461-462

Midyat, C. S. (2007) *Teftiş, Geleneksel Denetimden İç Denetime I*. <http://www.stratejikboyut.com/index.php?option=com E. T. 09.04.2007>.

Midyat, C. S. (2007). *Teftiş ve Geleneksel denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler II*. Mali Hukuk Yayınları, Yıl, S: 130

Midyat, C. S. (2007). *Teftiş, Geleneksel Denetimden İç Denetime I*. <http://www.stratejikboyut.com/haber/teftis,-geleneksel-denetimden-ic-denetime-ii28471.html>. E.T. 17.01.2010.

Onur E. (2003). *Avrupa Birliğine Aday Ülkelerindeki Merkezi Mali Uyumlaştırma Birimlerinin Görünümü (Krisztina KOVACS, Anna JAKUBÍKOVA, Situation Of Central Harmonisation Units In Candidate Countries'ten Çeviri)*. Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:16.

Ömürgönülşen, U. (1997). *New Public Management*, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı.52.

Önder, F. (2008). *5018 sayılı Kanun Kapsamında Belediyelerde Sorumlu Kişiler Ve Sorumluluklarının Kapsamı*. Yerel Siyaset, Sayı.26, Şubat 2008., s.4.

Öz, E. ve Kaplan E. (2005). *Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması*. Türk İdare Dergisi, Sayı: 446. Mart 2005.

Özbaran, M. H. (2003). *Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü*. Sayıştay Dergisi.

Özen, A. (2008). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulanabilirliği*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, s: 214

Özer, A. (1995). *Türkiye'nin Yönetim Yapısına Toplu Bakış ve Yeniden Düzenleme İhtiyacı*. Türk İdare Dergisi, 1995, c.67 S.406.

Özer, M. (1997). *Denetim*. Ankara: Özkan Matbaacılık

Özeren, B. (2009) *İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler*. Sayıştay Başkanlığı Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi 3.

Özeren, B. ve Ekinci, M. (2004). *İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları*. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi 37.

Özkan, Y. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi,

Pehlivan, İ. (1998). “Yönetimsel Mesleki ve Örgütsel Etik” Pagem.

Polat, N. (2003). *Saydamlık, Hesap Verilebilirlik ve Denetimin Etkinliği*. Sayıştay Dergisi.

Polat, N. (2006). *Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim*. Ed. Coşkun Can Aktan, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.

Polatoğlu, A. (2001). *Kamu Yönetimi*. Ankara: METU Pres.

Sahillioğlu, E. S. (2005). *Geleneksel Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,

Sakal, M. ve Şahin, E. A. (2008). *Kamu Kurumlarının Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme*. Sayıştay Dergisi, Sayı: 68.

Saltık, N. (2006). *İç Kontrol Standartları*. Bütçe Dünyası, 26, 58-68.

Sandal, A. (2009). *Uluslararası Standartlarda Bir Denetim: İç Denetim*. s: 7. [www.kidder.org.tr/makaleler](http://www.kidder.org.tr/makaleler). E.T. 10.01.2009.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları.



Selimoğlu S. K. ve Uzay Ő. (2008). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitapevi.

Seyidoğlu, H. (1999). *Ekonomi ve İŞletmecilik Terimleri Açıklamalı Sözlük*. İstanbul.

Sözen, S. (2005). *Teori ve Uygulamada Yeni Kamu Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Şahin, E. A. (2007). *Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu*.

Süleyman Demirel Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Şensoy, S. (2007). *Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi*.

Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şenşoy, S. (2006). *Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Ve Bütçenin İdari Denetimi*.

Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,

T. C. Başbakanlık. (2003). *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin*

*Yönetimde Değişim*, Ankara, T.C. Başbakanlık, Ekim 2003, s.53

TBMM, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. 24.12.2003 Tarih ve 25326

Sayılı Resmi Gazete

TDK, *Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük*. <http://tdk.org.tr/TR/SozBul.aspx>, 20.02.2009

TODAİE (1966). MEHTAP (*Merkezi Hükümet Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Raporu*)" Ankara, 2. Baskı

TODAİE, (1991). KAYA (*Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor*) Ankara, TODAİE

Yayınları No: 238, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, 1991, s.9

Tokathoğlu, M. Y. (2005). *Küreselleşme ve Kamu Hizmetleri*. Alfa Aktüel Yayınları, 2005.

*Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı. Kamu Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Konusunda TESEV Görüş ve Önerileri. İstanbul: Temmuz 2004.*

Uyar, S. (2009). *İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır.* [www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc](http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/10.doc). E.T. 20.08.2009

Uzun A. K. (2007). *İç Denetim Nedir.* <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf>. E. T. 17.01.2010.

Uzun, A. K. (2006). *Değer Katan Denetim.* İç Denetim Dergisi, 2006 Bahar, 54-56.

Uzun, A. K. (2008). *Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü*” Deloitte, s:2 [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net). 20.12.2009

Uzun, F. (2007). “İç Denetim Ve Fransa Uygulaması”. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Cilt: 12. Sayı: 9.

Uzunay, V. (2007). *AB’de ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler.* İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Uzman Raporları, s:1, <http://www.bumko.gov.tr/kontrol/Default.asp>, 20.02.2009

Yavuz, S. T. (2002). *İç Kontrol Fonksiyonu’nun Bileşenleri İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?* Bankacılar Dergisi, Sayı: 42, 2002.

Yayman H, (1998). *Kamu Yönetiminde Yeni Arayışlar ve Türk Kamu Yönetiminin Sorunları.* Hacettepe Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Yılmaz, O. (2001). *Kamu Yönetimi Reformu Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*. DPT,

Yörüker, S. (2003). “*Yeni Konseptler ve Değerlendirmeler Temelinde Kontrol ve Denetim*

*Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme*” s:13 [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr). 15.08.2009

Yörüker, S. (2004). *İngiltere Sayıştayı, Finansal Denetim Alan El Kitabı Modülü, İç*

*Kontroller*. Sayıştay Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi,

Yurtsever, G. (2009). *Teftişten İç Denetime, Banka Müfettişliği*. Türkiye Bankalar Birliği

Yayın No: 265. İstanbul.

**EK: 1 Anket Formu****ANKET FORMU**

Sayın: İç Denetçi

Bu anket Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Başkanlığında, “İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği” konulu yüksek lisans tez araştırması kapsamında hazırlanmıştır. Ankette sorulan sorular tamamen bilimsel amaçlıdır.

Bu anketin güvenilirliğinin, tarafsızlığının ve amacına ulaşmasının sağlanması için lütfen soruların dikkatlice cevaplandırılmasını rica ediyorum. **Ad ve Soyadı** bilgilerinizi yazmayınız. Göstermiş olduğunuz ilgiye, ayırdığınız zamana saygı duyar, katılımınız için teşekkür ederim.

**Yrd.Doç.Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU Hüseyin SOYLU (Muhasebe Denetmeni)**

Aşağıdaki ifadelerle ilgili olarak katılım derecenizi ilgili kısma (X) koyarak belirtiniz.

1.BÖLÜM: DEMOGRAFİK (KİŞİSEL) BİLGİLER				
1. Cinsiyetiniz	Erke	<input type="checkbox"/>	Kadın	<input type="checkbox"/>
2. Yaşınız Üstü	<input type="checkbox"/>	20-27	<input type="checkbox"/>	28-35
	<input type="checkbox"/>	36-42	<input type="checkbox"/>	42
3. Medeni Durumunuz	Evli	<input type="checkbox"/>	Bekar	<input type="checkbox"/>
4. Eğitim Durumunuz	Yüksekokul	<input type="checkbox"/>	Lisans	<input type="checkbox"/>
			Lisansüstü	<input type="checkbox"/>
5. Kıdeminiz	0-7	<input type="checkbox"/>	8-14	<input type="checkbox"/>
			15-22	<input type="checkbox"/>
			23 Üstü	<input type="checkbox"/>
6. Gelir Durumunuz	Çok Kötü	<input type="checkbox"/>	Kötü	<input type="checkbox"/>
			İyi	<input type="checkbox"/>
			Çok İyi	<input type="checkbox"/>

<b>2. BÖLÜM: İÇ DENETÇİLİK</b>		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
<b>Duygusal Bağlılık</b>	<b>7.</b> İç Denetçi olarak görevlendirildiğim iş benim için çok önemlidir.					
	<b>8.</b> İşin yapılmasını gerektiren becerilere uzman seviyesinde sahibim					
	<b>9.</b> İç denetçi olarak kurum seçerken kendi tercihlerim etkili oldu.					
	<b>10.</b> İşimi nasıl yapacağımı belirlemede gereken özerkliğe sahibim.					
	<b>11.</b> İşin nasıl yürütüleceğine kendi başıma karar vermede serbestim					
	<b>12.</b> İşimi nasıl yapacağım konusunda oldukça serbest davranabildiğim fırsatlara sahibim					
	<b>13.</b> Çalıştığım kurumda gelişen olaylar üzerinde kontrollü birisiyim.					
	<b>14.</b> İşimi yaparken üst yöneticilere ulaşmada zorluk çekmiyorum.					
	<b>15.</b> İç denetim konusunda yüksek lisans programı olmasına ihtiyaç vardır.					
	<b>16.</b> İç denetim konusunda yüksek lisans olması halinde seve seve okurum.					
	<b>17.</b> İç denetçilik faaliyetleri ile ilgili olarak çalışma ve denetim programım var.					
	<b>18.</b> Kurumunuza ait bir Risk Haritası var mı?					
	<b>19.</b> Çalışma programında tespit ettiklerim ve çözüm önerilerim üst yönetim tarafından olumlu karşılandı.					

		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
<b>3. BÖLÜM: İÇ DENETÇİLİK VE BAĞLILIK İLE İLGİLİ SORULAR</b>						
<b>Devamlılık Bağlılığı</b>	<b>20.</b> Bu kuruma karşı güçlü bir aitlik hissi taşıyorum					
	<b>21.</b> Kurumumda emekli olacağım güne kadar çalışmaktan mutluluk duyarım					
	<b>22.</b> Kurumun karşılaştığı her sorunu kendi sorunum gibi hissediyorum					
	<b>23.</b> Burada çalışmaya devam ediyorum, zira başka bir kurumda bu kadar kazanacağımı sanmıyorum.					
	<b>24.</b> Kurumumdan şimdi ayrılmış olsaydım suçluluk hissi duyardım.					
	<b>25.</b> Bu kuruma çok şey borçluyum.					
	<b>26.</b> İç denetçi olarak atanmamda referanslar etkili oldu.					
	<b>27.</b> Kurumumda iç denetçi kadrosunu yeterli bulmuyorum.					
	<b>28.</b> Kurumdaki mevcut iç denetçi kadrosu iş yükü açısından yeterli değildir.					
<b>4. BÖLÜM: İÇ DENETÇİLİK VE ÇEVRE</b>						
<b>Normatif Bağlılık</b>	<b>29.</b> İç denetim Koordinasyon kurulunun çalışmalarını yeterli buluyorum.					
	<b>30.</b> KİDDER'in (Kamu İç denetçiler derneği) yapmış olduğu faaliyetleri eksik buluyorum.					
	<b>31.</b> İDDK tarafından verilen temel eğitim yeterli midir?					
	<b>32.</b> İç denetimin bağımsızlığına inanıyorum					
	<b>33.</b> İç denetimin Maliye Bakanlığına bağlı olarak devam etmesi gerektiğine inanıyorum.					
	<b>34.</b> Teftiş kurullarının kaldırılacağına inanıyorum.					
	<b>35.</b> 5018 ile değişen kamu mali yönetimin eski sisteme (1050) dönmesi gerektiğine inanıyorum.					
	<b>36.</b> Muhasebe müdürleri ile ilişkilerim çok iyi bir düzeydedir.					

	37. Strateji Geliştirme Başkanları ile ilişkilerim çok iyi bir düzeydedir.					
	38. Disiplin ve Sicil Amirinin Üst yönetici olması doğrudur.					
	39. İç denetim sertifikasının sınıflandırılması (derecelendirilmesi) iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağlar mı?					
	40. İç denetçilerin soruşturma yapma yetkisinin olmaması, iç denetçiliklik açısından zafiyet oluşturur mu?					
	41. İ.D.K.K'nın mevcut yapısındaki, Kurul üyelerinin, asil işlerinin dışında ikinci bir görev olarak, kurul üyeliklerini yapmaları, İç denetim sisteminin gelişmesini yavaşlatıyor.					
	42. KİDDER'in iç denetçileri temsil ettiğine inanıyor musunuz?					
	43. İç denetçilik mesleğinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun geçici 5. Maddesine göre sınavsız geçiş ile oluşması, İç denetim sisteminin oluşmasında ve gelişmesinde engel midir?					