

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU VE İÇ  
DENETİM

İsmail CİĞERCİ  
Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Yrd.Doç.Dr. Harun CANSIZ  
Afyonkarahisar  
2007

**KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU VE  
İÇ DENETİM**

İSMAİL CİĞERCİ

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Harun CANSIZ

Afyonkarahisar

Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ağustos 2007

## ÖZET

### KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU VE İÇ DENETİM

İsmail CİĞERCİ

Maliye Anabilim Dalı

Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mayıs 2007

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Harun CANSIZ

Bu çalışmada, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde hesap verme sorumluluğu ve iç denetim incelenmiştir. Yapılan çalışmada hesap verebilirlik ve iç denetimin Türk Kamu Mali Yönetiminde etkin olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır. Bunun için geniş bir literatür taraması yapılmıştır. Yapılan literatür taraması sonucunda kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve iç denetim kavramlarının tam anlamıyla henüz etkin bir mekanizma olmadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca hesap verebilirlik kavramı ile iç denetim kavramının birbiri ile yakından ilişkili olduğu sonucuna varılmıştır. Her iki kavram içinde öncelikli olan, hesap verecek personelin ya da iç denetçinin yeterli eğitim bilgisine sahip olması gerektiğidir.

## ABSTRACT

### ACCOUNTABILITY AND INTERNAL AUDITING IN PUBLIC FINANCE MANAGEMENT

İsmail CİĞERCI

Department of Public Finance

Afyon Kocatepe University, The Institute of Social Sciences

August 2007

Advisor: Asistant Professor Dr. Harun CANSIZ

This study examines accountability and internal auditing within the framework of the Turkish Public Finance Management and Control Law (5018). This study tries to investigate whether accountability and internal auditing are effective in the Turkish Public Finance Management system. The literature review indicates that the concepts of accountability and internal auditing are not functional as it ought to be yet in Turkey. The findings show that there is a relationship between accountability and internal auditing. The priority for two concepts is the staff those accountable and internal auditors should have enough training and knowledge.

**TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI**

İmza

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Harun CANSIZ

Jüri Üyeleri : Doç. Dr. İsa SAĞBAŞ

Yrd. Doç. Dr. Tülay TELLİOĞLU

Maliye anabilim dalı yüksek lisans öğrencisi İsmail CİĞERCİ'nin "Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 03.08.2007 günü saat:15:00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Mehmet KARAKAŞ

MÜDÜR

## ÖZGEÇMİŞ

İsmail CİĞERCİ

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans

### **Eğitim**

2000-2003 Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi,  
İşletme Bölümü, Afyon

### **Kişisel Bilgiler**

Doğum Yeri ve Yılı: Afyon 14 Ağustos 1980

Yabancı Dil İngilizce

## **TABLolar LİSTESİ**

Tablo 1 Değişik Hesap Verme Mekanizmalarının Üzerine Oturduğu Değer ve Davranış Örüntüleri .....	14
Tablo 2 İç Denetçi ile Dış Denetçinin Karşılaştırılması .....	48

## ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 Dikey- Yatay Hesap Verebilirlik .....	7
Şekil 2 Yeki Devri Asil- Vekil İlişkisi.....	12
Şekil 3 İçine Dışsal Unsurlar Yerleştirilmiş Hesap Verebilirlik Döngüsü .....	16
Şekil 4 Hesap Verebilirlik Müessesesi ile Yönetmel Birim Arasındaki İlişki Modeli.....	19
Şekil 5 Hesap Verme Süreci .....	22
Şekil 6 Stratejik Yönetim Piramidi .....	25



**KISALTMALAR VE SEMBOLLER TABLOSU**

AAA	American Accounting Association
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABS	Analitik Bütçe Sınıflandırması
CIA	Uluslar arası Sertifika Sınavı
COCO	Canadian Institute of Chartered Accountants
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
ECIIA	İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
IIA	Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
INTOSI	Uluslar arası Sayıştaylar Birliği
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
OECD	Organisation for Economic Co-Operation Development (Uluslar arası İş Birliği ve Kalkınma Örgütü)
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESEV	Türkiye Ekonomik Sosyal Etüdler Vakfı
TIDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TRT	Türkiye Radyo Televizyon

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iv
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI .....	v
ÖZGEÇMİŞ .....	vi
TABLolar LİSTESİ .....	vii
ŞEKİL LİSTESİ .....	viii
KISALTMALAR VE SEMBOLLER TABLOSU .....	ix
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU

I. HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI .....	2
A. TANIM .....	2
B. AMACI .....	3
C. ŞARTLARI .....	4
II. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TÜRLERİ .....	4
A. YAPISINA GÖRE HESAP VEREBİLİRLİK TÜRLERİ .....	5
1. Dikey Hesap Verebilirlik .....	5
2. Yatay Hesap Verebilirlik .....	8
B. NİTELİĞİNE GÖRE HESAP VEREBİLİRLİK TÜRLERİ .....	9
1. Politik (Siyasal) Hesap verme Sorumluluğu .....	9
2. Yönetimsel Hesap Verme Sorumluluğu .....	11
3. Vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu .....	13
4. Hukuki hesap verme sorumluluğu .....	13
C. TALİ HESAP VEREME SORUMLULUĞU TÜRLERİ .....	13
1. Profesyonel hesap verme sorumluluğu .....	13
2. Mali hesap verme sorumluluğu : .....	13
III. HESAP VEREBİLİRLİK DÖNGÜSÜ .....	15
IV. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ÖZELLİKLERİ VE SÜRECİ .....	20
A) HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ÖZELLİKLERİ .....	20
a. Dışsal Olması .....	20
b. Sosyal Etkileşim ve Değişim İçermesi .....	20
c. Sonuç Odaklı Olması .....	20
d. Yetki Haklarını İçermesi .....	20
e. Eylemden Sonra Söz Konusu Olması .....	20
f. Performansı Geliştirmesi .....	21
B. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN SÜRECİ .....	21
V. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ .....	22
VI. HESAP VERME SORUMLULUĞUNU OLUMLU ETKİLEYEN KAVRAMLAR .....	23
A. SORUMLULUK MEKANİZMASININ KURULMASI .....	23
B. DENETİM SİSTEMİNİN ETKİN ÇALIŞMASI .....	23
C. ÇAĞDAŞ BİR MUHASEBE SİSTEMİNİN KURULMASI .....	24
D. SAYDAMLIĞIN İHDASI .....	24
E. ÖZEL SEKTÖR HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN VARLIĞI .....	25
F. ÇAĞDAŞ BİR DEMOKRASİNİN OLMASI .....	26

VII. BAŞARILI BİR HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TEMEL ÖĞELERİ VE YÖNLENDİRİCİ İLKELER.....	27
A. BAŞARILI BİR HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TEMEL ÖĞELERİ .....	27
B. HESAP VERME SORUMLULUĞUNA İLGİLİ YÖNLENDİRİCİ İLKELER.....	27
VIII. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ÖNÜNDEKİ ENGELLER.....	29

## İKİNCİ BÖLÜM KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

I. DENETİM KAVRAMI, TANIMI VE UNSURLARI .....	31
A. DENETİM KAVRAMI .....	31
B. TANIMI .....	31
C. DENETİMİN UNSURLARI.....	32
II. DENETİM TÜRLERİ.....	33
A. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİ.....	33
B. UYGUNLUK DENETİMİ.....	33
C. FAALİYET DENETİMİ.....	34
D. ÖZEL AMAÇLI DENETİM.....	34
III. DENETÇİ TÜRLERİ .....	35
A. BAĞIMSIZ DENETÇİLER.....	35
B. KAMU DENETÇİLERİ.....	35
C. İÇ DENETÇİLER .....	35
IV. İÇ DENETİM .....	36
V. İÇ DENETİMİN TANIMI, AMACI, KAPSAMI VE ÖZELLİKLERİ .....	37
A. İÇ DENETİMİN TANIMI.....	37
B. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ.....	38
1. İçsel Olması .....	38
2. Bağımsız ve Tarafsız Olması.....	38
3. Danışmanlık Hizmeti Vermesi.....	39
4. Kurum Faaliyetlerine Değer Katması ve Geliştirmesi.....	39
5. Hedeflere Ulaşmada Yardımcı Olması .....	40
6. Sistemik ve Disiplinli Çalışması.....	40
7. Değerlendirme ve Geliştirme İçin Çalışması.....	40
8. Etkililiği Değerlendirmeyi ve Geliştirmeyi Amaçlaması .....	40
9. Risk Yönetimi, Kontrol ve Yönetişim Süreçlerini Değerlendirmesi.....	41
C. İÇ DENETİMİN AMACI .....	41
D. İÇ DENETİMİN KAPSAMI .....	42
VI. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMA NEDENLERİ .....	43
A- SORUMLULUK VE HESAP VEREBİLME.....	43
B- VEKALET TEORİSİ.....	44
C- YÖNETİME DANIŞMANLIK VE YARDIM.....	44
D- TASARRUF İHTİYACI.....	44
E- HİLELİ İŞLEMLERE KARŞI KORUNMA İHTİYACI .....	44
VII. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	44
A. İÇ DENETİMİN İÇ KONTROLLE İLİŞKİSİ .....	45
B. İÇ DENETİMİN DIŞ DENETİMLE İLİŞKİSİ .....	47

IX. İÇ DENETİM STANDARTLARI .....	49
X. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM .....	50
A. İÇ DENETİM ALANDAKİ GELİŞMELER.....	50
1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) .....	50
2. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu.....	52
3. Kamu Harcama Yönetim Reform Programı .....	53
a. 2001 Yılı .....	53
b. 2002 Yılı .....	53
c. 2003 Yılı .....	53
4. Avrupa Birliği Kapsamındaki Gelişmeler .....	54
a. Revize edilmiş “Katılım Ortaklığı Belgesi .....	55
b. Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Program .....	55

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VEREBİLİRLİK VE İÇ DENETİME YÖNELİK ÇALIŞMALAR

I. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VEREBİLİRLİK .....	58
A. KAMU MALİ YÖNETİM PROJESİ .....	58
B. KALKINMA PLANINDA VE YILLIK PROGRAMLARDA HESAP VEREBİLİRLİK.....	59
C. VIII. BEŞ YILLIK KALKINMA PLANINDA HESAP VEREBİLİRLİK... 59	
1. Yıllık Programlarda Hesap Verebilirlik.....	60
a. 2001 Yılı .....	60
b. 2002 Yılı .....	60
c. 2003 Yılı .....	60
d. 2004 Yılı .....	61
e. 2005 Yılı .....	61
f. 2006 Yılı.....	62
D. TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ ADAYLIK SÜRECİNDE HESAP VEREBİLİRLİK.....	63
1. Katılım Ortaklığı Belgelerinde Hesap Verebilirlik.....	63
2. Ulusal Planlarda Hesap Verebilirlik .....	64
3. İlerleme Raporlarında Hesap Verebilirlik.....	64
4. Katılım Öncesi Ekonomik Programlarda Hesap Verebilirlik.....	68
E. HESAP VEREBİLİRLİĞE İLİŞKİN HUKUKİ VE YAPISAL DÜZENLEMELER .....	71
1. Bütçe Kod Yapısına İlişkin Düzenlemeler .....	71
2. Devlet Muhasebesine İlişkin Düzenlemeler .....	72
3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu.....	73
II. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA İÇ DENETİM .....	81
SONUÇ.....	87
EKLER .....	91
KAYNAKÇA .....	111



## GİRİŞ

Bu çalışmada Kamu Mali Yönetimimizde yer alan Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim konuları incelenecektir.

Hesap verme sorumluluğu bir kişinin yaptıklarından ötürü başka bir kişiye ya da otoriteye açıklamada bulunulmasıdır. İç denetim ise, özel sektörün veya kamu kurum ve kuruluşlarının her türlü etkinliğini artırmak, denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruluşa veya kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmetidir.

Bu açıklamalar ışığında hesap verme sorumluluğu ve iç denetim kavramları Kamu Mali Yönetimimizde vazgeçilmez unsurlar olarak yerini almıştır. Etkin bir kamu mali yönetiminin olmazsa olmazları arasında hesap verme sorumluluğunu ve iç denetimi gösterebiliriz.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, hesap verme sorumluluğu açıklanmakta ve hesap verme sorumluluğunun türleri, döngüsü, süreci ve önündeki engeller gibi başlıklar irdelenmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde ise, denetim kavramı, türleri ve denetçi türleri açıklanıp daha sonra iç denetim kavramı ele alınmıştır. Daha sonra iç denetimin ortaya çıkış nedenleri sorgulanıp benzer kavramlarla karşılaştırılması incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise hesap verme sorumluluğu ve iç denetim konularıyla ilgili olarak kamu mali yönetiminde yapılan çalışmalar incelenmiştir.

Sonuç kısmında ise, konunun genel bir değerlendirmesi yapılarak önerilere yer verilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU**

#### **I. HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI**

Modern kamu mali yönetimlerinin ve denetim anlayışlarının altında “hesap verme sorumluluğunun” kavranış ve algılanış biçimi önem taşımaktadır. Bir ülkedeki mali yönetim sistemi ve denetim fonksiyonu, temeldeki hesap verme yükümlülüğü anlayışına göre biçimlenir. Hesap verme yükümlülüğü, bu özelliği itibariyle kamu mali yönetimini yönetip yönlendiren bir unsurdur ve toplumsal ögeler arasındaki karşılıklı ilişkileri belirlemektedir.

#### **A. TANIM**

Hesap verebilirlik, kısaca bir kişinin yaptıklarından ötürü başka bir kişiye ya da otoriteye açıklamada bulunmasıdır. Hesap verme sorumluluğu, kelime olarak, “cevap verme zorunluluğunda olma” ve “açıklanabilir olma” anlamına gelmektedir (Webster , 1996). Bir kurumdaki görevlilerin, yetki ve sorumluluklarının kullanılmasına ilişkin olarak ilgili kişilere karşı cevap verebilir olma, bunlara yönelik eleştiri ve talepleri dikkate alarak bu yönde hareket etme, bir başarısızlık, yetersizlik ya da usulsüzlük olması durumunda sorumluluğunu üzerine alma ihtiyacı şeklinde açıklanabilir (Arcagök ve Erüz, 2006: 39). Bunun yanında otoriter yönetimlere karşı denge ve kontrol sağlama araçları ve anayasal demokrasilerin önemli unsurlarından birisi olarak tanımlanabilir ( Barberis, 1998: 451). Son olarak vatandaşlar ile kamusal görevleri yerine getirenler, kamu kurumlarının içlerindeki hiyerarşik basamaklar arasında ve siyasetçilerle bürokratlar arasında denge sağlama aracı olarak tanımlanabilir. (Mulgan, 2000: 559).

Hesap verebilirlik, her çeşit kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve yasaya uygun olarak

elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili mercilere hesap vermek zorundadır. (5018 sayılı KMYKK mad.8).

Hesap verme sorumluluğu kendisine başkası tarafından verilen sorumluluk için cevap verme süreci olduğu için, hükümetin meclis ve ülkedeki vatandaşlara karşı hesap verme sorumluluğu demokratik sistemin temel unsurudur. Bir ülkede yaşayan vatandaşlar meclisteki vekiller aracılığıyla, hükümete yetki ve sorumlulukları bırakırlar. Hükümet, meclis üyeleri ve temsil ettikleri vatandaşlara karşı ellerindeki yetkilerle neleri yaptıkları konusunda sorumludurlar ve bu sorumluluk demokratik sistemin vazgeçilmez bir unsurudur ( T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu web sayfası)<sup>1</sup>.

## B. AMACI

Hesap verme sorumluluğunun temel amacı, bürokrasilerin daha fazla vatandaşa hesap vermesinin sağlanarak geliştirilmesidir. Bunlara ilave olarak, kamusal yetkilerin doğru kullanımının sağlanması ve suiistimalinin önlenmesi, kamusal kaynakların kamusal niteliklere ve yasalara uygun olarak kullanımının güvence altına alınması ve kurumlarda kaynak kullanımını doğru öğrenme amacının desteklenmesidir. (Aktan ve vd., 2004: 170; Balcı, 2003: 117).

Bürokrasi kesiminin iktisadi analizi ilk defa Niskanen tarafından yapılmış olup daha sonra iktisatçılar tarafından geliştirilmiştir. Niskanen modelinin sonucuna göre, bürokrasi, kamunun büyüklüğünün sosyal optimumun çok üzerine çıkarma eğilimindedir. Sosyal optimum, toplam maliyetlerin toplam faydaya eşit olduğu noktadır. Bu durumun sebepleri, bürokratların kamusal üretimde tekel olmaları ve üretimleri hakkında tek yanlı bilgiye sahip olmalarıdır. Bunun sonucunda ise hesap verme sorumluluğu amacının dışına çıkmış olacaktır. Yani kamu hizmetini talep eden seçmenler ve seçmenlerin temsilcisi olarak bu kamu hizmetini sipariş eden seçilmişler, söz konusu kamu hizmetinin maliyetini tam olarak bilmemektedirler ve seçmenlere hesap verememektedirler ( Şenatalar vd., 2003: 85).

---

<sup>1</sup> T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu web sayfası  
[http://www.ydk.gov.tr/performans\\_denetim/performans\\_denetim\\_prog.htm#\\_Toc6207170](http://www.ydk.gov.tr/performans_denetim/performans_denetim_prog.htm#_Toc6207170) (25.04.2007).



Hesap verme sorumluluğunun amaçlarından bir diğeri de kamusal karar alma sürecine etki etmesidir. Kamusal karar alma süreci, devletin ekonomik konularda farklı oylama kurallarını, politik süreç içinde seçmen, politikacı, bürokrasi ve baskı grupları gibi aktörlerin davranışlarını açıklamaktır. Kamusal karar alma sürecinde bürokrasilerin daha fazla vatandaşa yönelik olabilmesi için etkin bir hesap verme sorumluluğuna ihtiyaç vardır ( Şenatalar vd., 2003: 123-125).

### C. ŞARTLARI

Hesap verme sorumluluğundan etkin olarak bahsedebilmek için gerekli şartlar vardır. Bunları şu şekilde özetlemek mümkündür (Mulgan, 2000: 555, 2000) ;

- Hesap verebilirlik dışsaldır yani başka bir dış güce karşı yapılır,
- Sosyal bir etkileşim ve karşılıklılık içerir, yani taraflardan biri cevap isterken diğerk taraf ise buna karşılık verir ve yaptırımları kabullenmek zorunda kalır,
- Üst makamların astları üzerindeki haklarını kapsamaktadır

Hesap verme sorumluluğu daha iyi anlaşılabilmesi için;

- Kayıtların doğru tutulması ve bu kayıtların kontrolünün sağlanmasını,
- Bilgiyi aktarmanın mecburi olmasını,
- Sorumlu şahsın ya da şahısların yasal olarak belirlenmesini,
- Sorumlu şahıs ya da şahısların işleriyle ilgili gerçekten yaptıkları veya yapamadıklarını gerekçeleriyle açıklama mecburiyetinde olmalarını,
- İşler beklenildiği gibi gitmediğinde yapılması gereken ne varsa o konuda sorumluluk alınmasını,
- Teşekkürü veya suçlamayı kabul etmeyi,
- Ödül veya yaptırım ile karşı karşıya olmayı,
- Emrin iptalinin cezasını çekmeyi ve görevi kaybetmeyi içermektedir(Stoker, 1999:49; Balcı, 2003: 117) .

## II. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TÜRLERİ

Çalışmamızın buraya kadar olan kısmında genel olarak hesap verme sorumluluğu kavramının ne olduğu, amacı ve şartları üzerinde durulmuştur.

Çalışmamızın bu bölümünde ise hesap verme sorumluluğunun türlerine değineceğiz. Bu konuda yapılan çalışmalarda farklı sınıflandırmalara rastlanmaktadır. Ancak bu konuda iki tür sınıflandırma modeli öne çıkmaktadır. Bunlardan birincisinde, hesap verebilirliğin yapısına göre bir ayrıma gidilmekte ve hesap verebilirlik yatay ve dikey olarak ikiye ayrılmaktadır. Diğer sınıflandırmada ise hesap verebilirliğin niteliği ön plana çıkarılmakta ve hesap verebilirlik, siyasi, yasal, yönetsel ve vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu yönleri ile ele alınmaktadır. Bunların dışında mesleki hesap verebilirlik ayrı bir tür olarak ele alınmaktadır.

Demokratik rejimlerin temel amaçlarındaN bir tanesi, devleti idare edenlerin sergiledikleri politika ve bunları uygulayış tarzlarıyla ilgili olarak vatandaşlara karşı sorumlu ve hesap verebilir bir anlayışa sahip olmalarıdır (Bourn, 1992:25). İşte hesap verme sorumluluğunun türleri demokratik rejimlerde yetkilerin meşru sınırlar içerisinde kullanılmasını garanti etmek için geliştirilmiştir (Balcı, 2003: 119).

#### A.YAPISINA GÖRE HESAP VEREBİLİRLİK TÜRLERİ

Vatandaşların hükümete yüklediği hesap verebilirlik ile hükümetin, görevi hükümetin eylemlerini kısıtlamak olan kamusal kurumların oluşturulması sonucu kendisi üzerine yüklediği hesap verebilirlik arasında bir ayırım yapmak gerekmektedir. Bu ayırım, bazı teorisyenlerce dikey (doğrudan vatandaşlara) ve yatay (hesap verebilirlik kuruluşlarına) hesap verebilirlik olarak yapılmaktadır (Schacter, 2005:230).

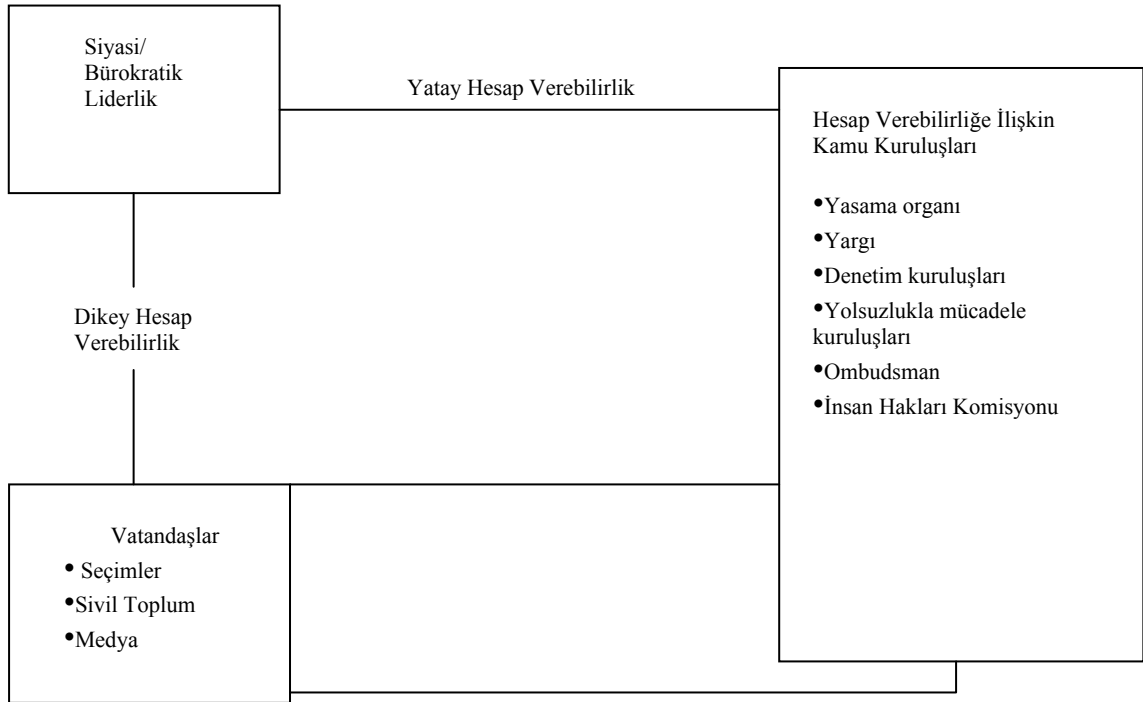
##### 1. Dikey Hesap Verebilirlik

Dikey hesap verebilirlik, seçim süreci vasıtasıyla doğrudan veya sivil toplum örgütleri ve medya aracılığıyla dolaylı olarak müdahil olan vatandaşlara karşı hükümetin veya genel anlamda kamunun hesap verebilirliğidir (Schacter, 2005:230). Şekil 1'de de görüldüğü gibi dikey hesap verebilirliği sağlamanın temel olarak üç aracı vardır: seçimler, sivil toplum kuruluşları ve medya.

Özgür ve adil seçimler, en genel ve en temel dikey hesap verebilirlik mekanizmalarından biridir. Dönemsel seçimlerle en üstteki hükümet yetkilileri, seçmenlerin isteklerini dikkate almaya zorlanmakta (*yeni düşüncelere açık olma*), görev başında iken neler yaptıkları hakkında kamuoyunu bilgilendirmekte (*cevap verme zorunluluğu*) ve böylece halk tarafından değerlendirilmektedir (*uygulamadan*

*doğan sorumluluk*). Bu düzenlemeler altında, ortak amaca ulaşmak için çalışan siyasi liderlerin yeniden seçileceği ve kamu görevini belirli başka amaçlar için kullananların görevden alınması beklenmektedir (World Bank, 2004:8).

**Şekil 1 Dikey- Yatay Hesap Verebilirlik**



Kaynak: SCHACTER (2005, s. 231)

Özgür ve adil seçimler, etkili bir hesap verebilirlik sisteminin olmazsa olmaz koşulu olmakla birlikte, yapılan bazı çalışmalar, gelişmekte olan ülkelerdeki, örneğin, Latin Amerika bölgesindeki, resmi temsili demokrasilerin iyi yönetimi ve hesap verebilirliği gerçekleştirilmede tam olarak başarı sağlayamadıklarını göstermektedir. Genel anlamda hesap verebilirlik mekanizması olarak, seçimlere ilişkin üç farklı yapısal sorun söz konusudur. Birincisi ve en açık olanı, seçimlerde yalnızca seçilmişleri hesap verebilir kıldığı ortaya çıkmaktadır. Kamu yöneticilerinin büyük çoğunluğu, seçim süreci ile halka karşı sorumlu olmayan atanmış bürokratlardan oluşmaktadır. İkinci olarak seçimler, birkaç yılda bir yapıldığı ve son derece çeşitlenmiş düşünceleri ve değerlendirmeleri tek bir seçim pusulasına sıkıştırdığı için, seçimlerin, görev başındakilere açık hesap verebilirlik mesajları iletebilmesi neredeyse imkansız hale gelmektedir. Ayrıca yapılan bazı çalışmalarda vatandaşların genellikle önceki yöneticileri cezalandırmak veya onları hesap verebilir kılma güdüsüyle değil, o iş için en iyi olanı seçme amacıyla oy kullandıkları öne sürülmektedir. Bu durumda hesap verebilirlik mesajı daha da zayıflamaktadır. Üçüncüsü hesap verebilirlik mesajı açıkça görülebilse bile, politikacıların büyük

kısımının nüfusun sadece küçük bir bölümü tarafından seçildiği gerçeği, sıklıkla onların kamuya bir bütün olarak uzun vadeli fayda sağlayacak girişimler yerine kendi seçmen kitlesine yönelik eylemlerde bulunmayı tercih etmelerine yol açabilmektedir (World Bank, 2004:9)

Özgür ve adil seçimler dışında, dikey hesap verebilirliğin etkili bir şekilde uygulanması için faal ve iyi örgütlenmiş sivil toplum kuruluşları gereklidir. Barolar birliği, kadın kuruluşları, öğrenci grupları, seçim izleme ve insan haklar grupları gibi sivil toplum kuruluşları, genel anlamda kamunun hesap verebilirliğini geliştirmek ve yönetişimi iyileştirmek amacıyla, yapılacak düzenlemelerle ilgili lobi faaliyetlerinde bulunarak ve kamu görevlilerinin eylemlerini izleyerek dikey hesap verebilirliğin gerçekleşmesine katkıda bulunabilmektedirler (Samsun, 2003: 23).

## **2. Yatay Hesap Verebilirlik**

Dikey hesap verebilirlik mekanizmaları, hükümetin vatandaşlara karşı hesap verebilir olması açısından önemli ve temel bir role sahip olsa da tek başına yeterli olamamaktadır. Kamu yöneticilerinin "aşağıya" başvurmalarını gerektiren dikey hesap verebilirlik mekanizmaları, kamu yöneticilerinin ve kuruluşları "yana doğru" devlet içinde diğer yetkililer ve kuruluşlara rapor vermelerini içeren *yatay hesap verebilirlik* mekanizmaları ile tamamlanmalıdır (World Bank, 2004:9).

Yatay hesap verebilirlik ise aşağıdaki şekilde çeşitlenmiş kamu kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir (Schacter, 2005:230 - 231):

- Yasama
- Seçim komisyonları ve mahkemeler ( kısaca Yargı)
- Denetim kuruluşları
- Yolsuzlukla mücadele kuruluşları
- Ombudsman
- İnsan hakları komisyonları

Bu organların bazıları anayasal temele sahipken bazıları kanunla kurulmuş olabilirler. Bunların bazıları tamamen bekçilik fonksiyonuna sahipken bazıları yarı yargısal veya cezai fonksiyonlara sahip olabilmektedir. Devletin kendisi tarafından

kurulduğundan resmi bir saygınlığa ve meşruiyete sahip olan yatay hesap verebilirlik kuruluşları, yürütmenin gücünü sınırlandırmada baskın bir role sahiptir. Bu konu özellikle gelişmekte olan ülkeler için özel bir önem arz etmektedir. Zira sürdürülebilir kalkınma, devleti ve onun yetkililerini eylemleri dolayısıyla hesap verebilir kılan resmi mekanizmalar gerektirmektedir.

## B.NİTELİĞİNE GÖRE HESAP VEREBİLİRLİK TÜRLERİ

Hesap verebilirliğin niteliğine göre de bir sınıflandırma yapılabilir. Bu konuda, sözleşme taraflarının birbirlerine karşı olan hesap verebilirliği (hukuki hesap verebilirlik) veya belirli meslekte olanların (doktorlar gibi) diğer meslektaşlarına karşı olan hesap verebilirliği (mesleki hesap verebilirlik) gibi birçok hesap verebilirlik türünün söz konusu olduğu görülmektedir. Ancak bu çalışmanın amacı açısından daha önemli olduğu düşünülen üç temel hesap verebilirlik türüne yer verilecektir. Bu açıdan hesap verebilirliği, siyasi, yasal, yönetsel ve vatandaşa karşı hesap verebilirlik olarak dörtlü bir ayrıma tabi tutabiliriz (Çetinkaya, 2006: 22).

### 1. Politik (Siyasal) Hesap verme Sorumluluğu

Politik ya da siyasi hesap verme sorumluluğu halkın seçim ve oylama mekanizması aracılığıyla seçilmiş vekillerini denetlemesi anlamına gelmektedir (Aktan vd., 2006: 109). Politik hesap verme sorumluluğu, yürütmenin parlamentoya karşı sorumluluğunu ifade etmektedir (Polat, 2003: 71). Diğer bir ifadeyle vatandaşın seçtiği parlamento üyelerinin bir seçim dönemi içerisinde yaptıkları uygulamalar ve faaliyetler seçmenler tarafından değerlendirilmekte ve eğer hükümet faaliyetleri halk tarafından beğeniliyorsa tekrar seçilmekte, şayet beğenilmiyorsa tekrar seçilmemektedir. Bu bakımdan, seçim ve oylama mekanizması bir tür hesap verme sorumluluğu mekanizmasıdır denebilir (Aktan vd., 2006: 109).

Siyasal ya da politik hesap verme sorumluluğunda politikacıların seçimler yoluyla halka hesap vermeleridir. Bilindiği üzere vatandaşlar ile politikacıları karşı karşıya getiren demokratik bir süreç söz konusudur. Bu süreçle politikacıların etik davranışları, dürüstlükleri, sorumlulukları, uygun davranıp davranmadıkları halk

tarafından değerlendirilmektedir ( Morgan ve Murgatroyd, 1994: 131; Ramzek, 2000: 26).

Siyasal hesap verme sorumluluğuna olanak veren araçları ya da mekanizmaları şu şekilde özetlemek mümkün olacaktır (Aktan vd., 2006: 109):

- Seçim sisteminin mevcut olması
- Yöneticilerin seçilme süresinin önceden belirli yıl olarak sınırlı olması
- Yeniden seçilebilme hakkının sınırlı olması (örnek verilecek olursa, yöneticinin aynı görev ve makamda en fazla iki veya üç dönem görev yapabilmesi hakkı gibi.)
- Başarısız bulunan seçilmiş yöneticilerin görevlerinin devamı içerisinde belirli şartlar dahilinde görev sürelerinin sona erdirilebilmesi

Siyasal hesap verebilirliğin bir diğer tarafı da, siyasetçilerin diğerlerince yaptıklarından ötürü hesap vermeye çağrılmalarıdır. Bu durum çoğunlukla yürütme ve yasama organları arasında güçler ayrımının olduğu yerlerde mümkün olabilir (Quirk, 1997: 580-581).

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi siyasi hesap verebilirliğin genelde iki boyutu bulunmaktadır. Bu boyutlar;

- Bakanla ilgili sorumluluk ve hesap verme sorumluluğu
- Parlamentoyla ilgili sorumluluk ve hesap verme sorumluluğudur (Yörüker, 2001: 5).

#### a. Bakanla ilgili sorumluluk ve hesap verme sorumluluğu

Bakanları, meclise karşı yürüttükleri faaliyetler hakkında bilgi vermek ve bunları açıklamakla sorumludurlar. İrlanda kamu yönetiminde bakanla ilgili beş düzeyde sorumluluk vardır. Bu sorumluluk düzeyleri şunlardır (Yörüker, 2001: 6):

- Başkasına gönderme sorumluluğu, bakanların soruları belli olay ya da konuyla ilgili kişiye yeniden göndermesini gerektirmektedir.

- Bilgilendirme sorumluluğu, bakanın kendi bakanlığında olanlar hakkında meclisi bilgilendirmesi gerekmektedir .
- Açıklama sorumluluğu, bakanların eksiklikler veya yapılan yanlışlıklar karşısında açıklama yapmasını öngörmektedir
- Düzeltme sorumluluğu, bir bakanın düzeltmeyi, değişikliği veya zararı telafi etmeyi gerektiren birden fazla açıklamaya kanaat getirmesi halinde söz konusu olmaktadır
- Feragat sorumluluğu, bir bakanın istifa zorunluluğunu kabul etmesi durumunda söz konusu olur

Buraya kadar siyasal hesap verebilirliği detaylı açıklamaya çalıştık. Çok kısa olarak siyasal hesap verebilirlik, yürütmenin meclise karşı sorumluluğudur (Polat, 2003: 71).

## **2. Yönetsel Hesap Verme Sorumluluğu**

Hesap verme sorumluluğunun ikinci türü yönetsel hesap verebilirliktir. Yönetsel sorumluluk kamu idarecilerinin bağlı bulunduğu bakanlığa karşı sorumlu olmasıdır (Polat, 2003: 71). Yönetsel hesap verme sorumluluğunda, bürokratların hükümetin çizmiş oldukları ana politika içerisinde hareket edip etmedikleri ortaya konulmaya çalışılır (Balci, 2003: 120).

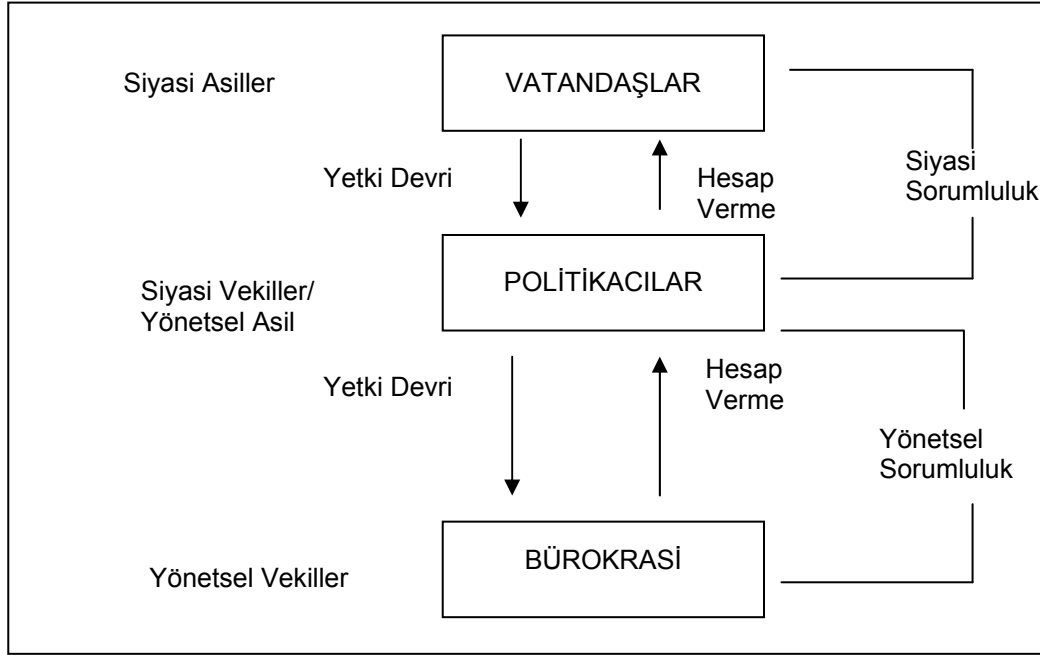
Yönetsel hesap verme sorumluluğunu etkin biçimde işlerliği için başlıca mekanizmalar şunlardır (Aktan vd., 2006:171 ):

- Ombudsman sistemi, vatandaşların şikayetlerini dinleme ve soruşturma yapma yetkisine sahip ombudsmanlık
- İdari karar mahkemelerinin idari karar, eylem ve hizmetlerini denetime tabi tutması,
- Bağımsız denetimin mevcut olması: İdarenin kendi denetim organları yanı sıra bağımsız denetim sisteminin de mevcut olması

Hesap verme yükümlülüğü, demokratik ülkelerde bir dizi yetki devrinin bir sonucu olarak açıklanabilir (Arın vd., 2000: 114). Bu yetki devri asil – vekil ilişkisini aşağıdaki şekilde görebiliriz (Atiyas ve Sayın, 1997: 6).



Şekil 2 Yeki Devri Asil- Vekil İlişkisi



5018 sayılı kanunda çok sistematik ve belirgin olmasa da bazı görevlilerinin idari hesap verme sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu çerçevede; ( Söyler, 2006:198 – 199 )

- Üst yöneticiler kamu kaynaklarını kullanılmasından dolayı bakanlara karşı sorumlu tutulmuşlardır. Üst yöneticilerin bu sorumluluğu gereklerini harcama yetkileri, gerçekleştirme görevlileri ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri belirtilmiştir. ( 5018/11 )
- Harcama yetkilileri, harcama talimatlarını bütçe ilke ve esaslarına, mevzuata uygun olmasından ödenekleri etkin kullanılmasına ve buna ilişkin diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır. ( 5018/32 )
- Gerçekleştirme görevlileri ise işin yaptırılması, mal ve hizmetin alınması ve bunların belgelendirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. ( 5018/33 )
- İç denetçilerde kamu kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilip yönetilmediğini üst yönetici adına denetlemekten sorumludurlar. ( 5018/63 )
- Gelirlerin tahsili, giderlerin ödenmesi, nakdi ve ayni değerlerin saklanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularında da muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmuşlardır. ( 5018/61 )

### **3. Vatandaşa karşı hesap verme sorumluluğu**

Bu sorumluluk hem yasama organı sıfatıyla parlamentonun, hem de yürütme organı sıfatıyla hükümetin ve bağlı organlarının ( kamu görevlilerinin ) vatandaşa karşı sorumluluğu ifade eder. Bu çerçevede parlamentolar bu sorumluluğu, genellikle kendilerine bağlı olarak görev yapan ombudsman ( kamu denetçisi, yurttaş sözcüsü, halk avukatı) görevlisi marifetiyle yerine getirirler. Ülkemizde henüz ombudsman konumu oluşturulamamıştır. Hükümet ve ona bağlı kamu kurumları ise düzenledikleri faaliyet raporları, mali istatistikler ve diğer dokümanlarla bu sorumluluğu yerine getirmeye çalışırlar ( Polat, 2003:71; Söyler, 2006:200).

### **4. Hukuki hesap verme sorumluluğu**

Başta anayasa ve yasalar ve diğer mevzuat seçilmiş ve atanmış yöneticilerin denetlenmesine ve hesap vermesine imkan sağlamaktadır. Hukuki hesap verme sorumluluğu ile kamu kurum ve kuruluşları dış bir makama karşı performansa ulaşım ve hukuksal kurallara bağlılık konularında hesap vermektedir. Bu tür hesap verebilirlik, hukukun üstünlüğünün sağlanmasının bir aracı olarak görülebilir. Burada, hem teknik anlamda yapılan işin yasal olduğunun belirlenmesi ve hem de sahip olunan yetkilerin adil ve rasyonel olarak kullanıldığına ortaya konulması söz konusudur (Aktan vd., 2006:171-172 ).

## **C.TALİ HESAP VEREME SORUMLULUĞU TÜRLERİ**

### **1. Profesyonel hesap verme sorumluluğu**

Kamu örgütlerinde çalışan profesyonellerin bireysel standartlar ve karar vermeleri açısından uzmanlık, takdir ve özel çalışma alanlarının değerlendirilmesini kapsamaktadır (Balcı, 2003:120 ).

### **2. Mali hesap verme sorumluluğu :**

İdarenin mali alandaki güç ve yetkilerini kullanma sorumluluğu üzerinde durmaktadır. Mali hesap verme yükümlülüğü büyük ölçüde bütçe ile gerçekleşmektedir. Ancak, tek başına etkin bir mali denetim ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine imkân sağlamayabilir. Son yıllarda yaygın olarak kullanılan mali saydamlık ( fiscal transparency ) kavramı, hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesi

için son derece önem taşımaktadır. Bu durumun tersi de söz konusudur. Yani hesap verme sorumluluğu, saydamlığın gerçekleşmesi için önemli bir kavramdır.

Kamu örgütlerinde hesap verebilirlik konusu oldukça dağınık bir yapıda olup kolaylıkla açığa kavuşturulmamaktadır. Aşağıdaki tablo 1’de özetlendiği gibi, hesap verme sorumluluğu türlerinin her birinin üzerine oturduğu temel varsayımlar, değer vurguları ve davranışsal beklentileri açısından farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 1 Değişik Hesap Verme Mekanizmalarının Üzerine Oturduğu Değer ve Davranış Örüntüleri**

<b>Hesap verme tipi</b>	<b>Değer Vurgusu</b>	<b>Davranışsal Beklenti</b>
Hiyerarşik	Etkinlik	Örgütsel direktiflere itaat
Yasal	Hukukun Üstünlüğü	Dışsal zorunluluklara uyum
Profesyonel	Uzmanlık	Bireysel kararlara ve uzmanlığa saygı
Politik	Cevap Verebilirlik (responsiveness)	Önemli dışsal grupları istediklerine cevap verebilirlik

Kaynak: Balcı, 2003:121

Yukarıda sayılan hesap verebilirlik türlerine, süreç hesap verme sorumluluğunu, program hesap verme sorumluluğunu, kuralara dayalı hesap verme sorumluluğunu, kapasite hesap verme sorumluluğunu, adil olma konusunda hesap verme sorumluluğu, gücün kullanımı konusunda hesap verme sorumluluğunu ve performans hesap verme sorumluluklarını da tali hesap verebilirlik türleri içerisinde sayılabilir (Karacan, 2002: 1-2).

### III. HESAP VEREBİLİRLİK DÖNGÜSÜ

Hesap verebilirlik sisteminin işleyişi ve bu müesseselerinin başarısı ile ilgili, Schacter tarafından "hesap verebilirlik döngüsü" olarak adlandırıldığı bir model oluşturulmuştur. Hesap verebilirlik döngüsü, (bakınız Şekil 3 ve 4) bir hesap verebilirlik müessesesi ile yönetimin bir kolu arasındaki ilişkiyi anlatan idealize edilmiş bir modeldir. Döngü üç aşamadan oluşmaktadır: bilgi (veya girdi), eylem (veya çıktı) ve cevap (veya sonuç). Modele göre, asgari düzeyde bilginin mevcudiyeti döngünün etkili işlemesi için temel bağlayıcı sınırlandırmadır (Schacter, 2005:229-249).

Bazen hesap verebilirlik döngüsünün iyi veya kötü çalışma derecesi, döngünün kendisi için içsel olan unsurlar tarafından açıklanabilmektedir. Ancak genelde döngü, büyük ölçüde içinde bulunduğu çevreyi şekillendiren toplumsal, siyasi ve ekonomik etkenler tarafından etkilenmektedir.

Hesap verebilirlik döngüsü şekil 3'de gösterilmektedir. Model, nihai olarak yönetimin davranışını açıklaması ve gerekçelendirmesi ve mümkün olduğu kadar düzeltici eylemde bulunmasını sağlamayı amaçlayan hesap verebilirlik müessesesi ile yönetim arasındaki ilişkiyi tanımlamaktadır.

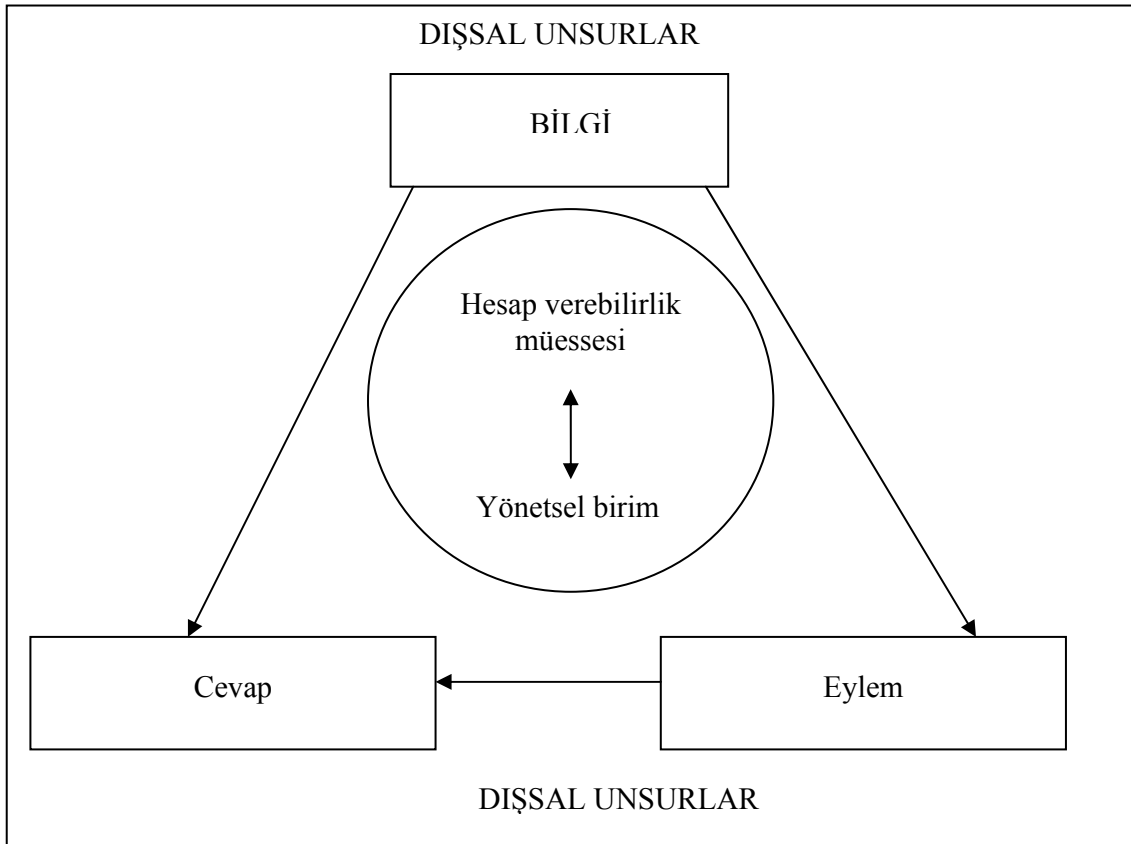
Modelde bilgi, eylem ve cevap (veya girdi, çıktı ve sonuç) olarak tanımlanan üç aşama söz konusudur. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Schacter, 2005, 229-249):

- *Bilgi veya girdi:* Modelin çerçevesi, bilginin hesap verebilirlik müessesesi için kritik bir girdi olduğu varsayımına dayanmaktadır. Hesap verebilirlik müesseselerinin performansının etkililiği, ister doğrudan yönetimden, ister dolaylı olarak diğer kaynaklardan olsun, yönetimin faaliyetlerine ilişkin uygun, doğru ve zamanında bilginin elde edilme düzeyine bağlıdır. Döngünün bu aşamasında yapılacak geliştirmeler, hesap verebilirlik müessesesinin mevcut bilgileri bir araya getirme kapasitesinin yanı sıra yönetim tarafından sunulan bilgi miktarına bağlıdır.
- *Eylem veya çıktı:* Hesap verebilirlik müessesesi, bilgi girdilerine dayanarak hareket etmeye muktedir olmalıdır. Böylece yönetime, sorumluluklarını yerine getirme yöntemini açıklama ve gerekçelendirme hususunda (açık veya örtülü) talepler yöneltebilmektedir. Döngünün bu aşamasının geliştirilmesi,

hesap verebilirlik müessesesinin bilgi ile ne yapabildiğine veya ne yapmak istediğine bağlıdır. Bunun için de öncelikle hesap verebilirlik müessesesinin bilgiyi değerlendirme ve analiz etme kapasitesi / arzusu ve bu bilginin yönetimin eylemlerini açıklamak ve gerekçelendirmek için kullanılması önem kazanmaktadır.

- *Cevap veya sonuç*: Hesap verebilirlik müessesesinin elde ettiği çıktılar, yönetimin cevap vermesini teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Sonuç, hesap verebilirlik müessesesinin yönelttiği taleplere cevap olarak yönetimin verdiği (açıklama, gerekçelendirme veya düzeltici önlem gibi) karşılıklardır. Nihai olarak hesap verebilirlik müessesesinin etkililiği, yönetimden bilgi edinme hususunda verilecek tepkinin uygunluğuna ve zamanında olmasına bağlıdır. Döngünün bu aşamasının geliştirilmesi, yönetimin kendisini, hesap verebilirlik müessesesine karşı cevap verme mecburiyetinde hissetme derecesine bağlıdır.

**Şekil 3 İçine Dışsal Unsurlar Yerleştirilmiş Hesap Verebilirlik Döngüsü**



Kaynak: Schacter (2005, s. 234)

Hesap verebilirlik döngüsü, herhangi bir hesap verebilirlik müessesesinin performansını anlamak ve değerlendirmek için bir şablon oluşturmaktadır.

Analizin odak noktası ve belirli bir hesap verebilirlik müessesesi için kullanılacak performans göstergesi türleri, o müessesenin özelliklerine ve içinde bulunduğu koşullara göre değişecektir. Ancak hesap verebilirlik döngüsünün mantığına göre her durumda değerlendirme üç soruya odaklanmaktadır:

- Hesap verebilirlik müessesesi, hangi bilgileri elde edebilmektedir ve bilgiler uygunluk, doğruluk, güvenilirlik, zamanındalık ve kapsamlılık kriterlerini ne kadar karşılamaktadır?
- Hesap verebilirlik müessesesi, bilgilerle ne yapabilmektedir?
- Hesap verebilirlik müessesesi, yönetimden ne tür bir cevap almaktadır?

(Schacter, 2005: 235).

Hesap verebilirlik döngüsü, hesap verebilirlik müessesesine, kapasite inşası için bir eylem planı tasarlama yolunda öncelikler hiyerarşisi sağlamaktadır. Bilgi - eylem - cevap dizisi, bilginin, hesap verebilirlik müessesesinin etkili bir şekilde işlemesi için en temel, gerekli koşul olduğu yolunda bir varsayım ortaya çıkarmaktadır. Her hesap verebilirlik müessesesi, yönetimin faaliyetlerine ilişkin bilgiye asgari düzeyde erişim ihtiyacı duymaktadır. Asgari miktarda ve kalitede bilgi olmaksızın, anlamlı bir hesap verebilirlik ilişkisi mümkün olmayacaktır.

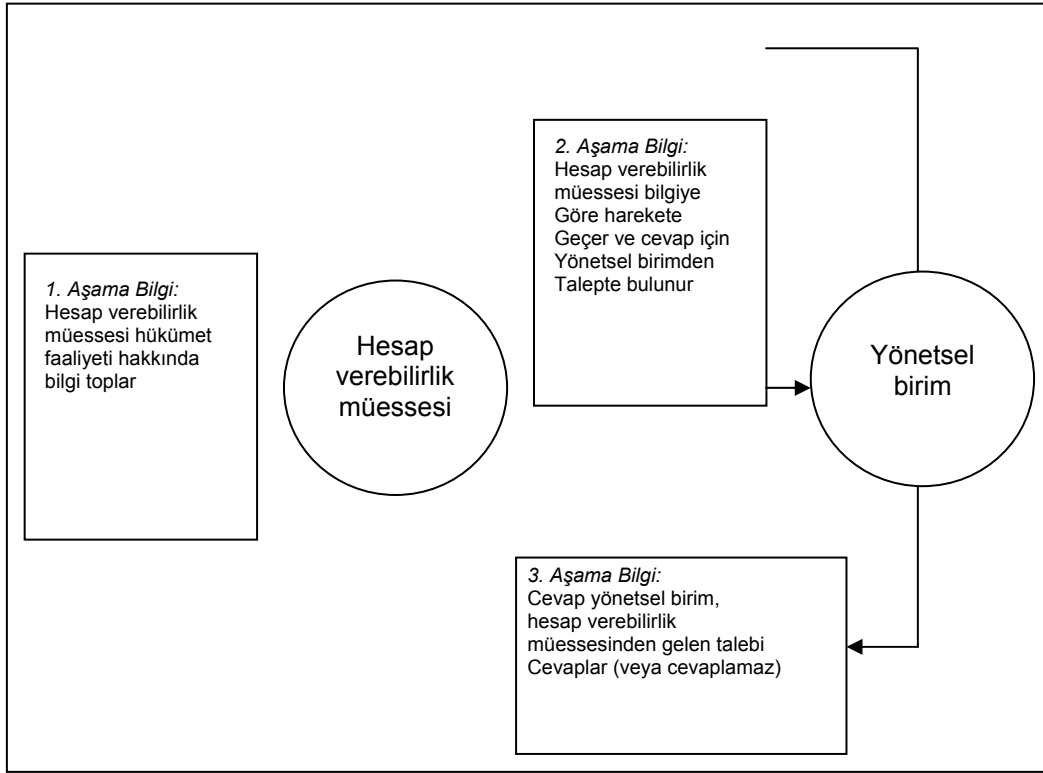
Temel bilgi engellerinin aşıldığını varsayarsak, etkili bir hesap verebilirlik müessesesi oluşturma yolunda karşılaşılan diğer bir engel olan, hesap verebilirlik müessesesinin çıktı üretmek için bilgiyi kullanma kapasitesine ulaşırız. Hesap verebilirlik müessesesi, etkili olabilmek için, yönetim hakkındaki bilgiyi anlamaya ve analiz etmeye, analizleri yönetime yönelik tutarlı taleplere dönüştürmeye ve bu talepleri yönetime iletmeye muktedir olmalıdır.

Son olarak, hesap verebilirlik müessesesi, yönetimden talepte bulunmak için gerekli asgari düzeyde kapasiteye sahip olsa bile, yönetimden anlamlı bir cevap almak için ister resmi ister gayri resmi olsun yeterli güce sahip olmalıdır.

Eğer birden fazla aşamada zayıf performansla karşılaşırsa buna ilişkin çözümleri hiyerarşinin en alt basamağından başlatmak yararlı olacaktır. Örneğin hem

bilgi hem de eylem aşamasında sorun görülürse öncelikle bilgi aşamasındaki sorunların çözümü yoluna gitmek gerekmektedir (Çetinkaya, 2006: 35).

**Şekil 4 Hesap Verebilirlik Müessesesi ile Yönetmel Birim Arasındaki İlişki Modeli**



Kaynak: Schacter (2005, s. 234)

Her aşamadaki sorunun analiz edilmesi de farklı olacaktır. Örneğin hesap verebilirlik müessesesinin etkili bir performans oluşturmasını engelleyen kısıtlama girdi aşamasında ortaya çıkarsa bilginin miktarı, kalitesi, zamanında olması ve uygunluğuna ilişkin sorular analiz edilmelidir. Eğer sorun çıktı aşamasında ise, hesap verebilirlik müessesesinin bilgiyi elde etme/analiz etme ve bu analizleri tutarlı taleplere dönüştürme kapasitesine odaklanması ve buna ilişkin mekanizmaların gözden geçirilmesi gerekecektir. Sorunla sonuç aşamasında karşılaşırsa, hesap verebilirlik müessesesi ile yönetim arasındaki ilişkinin özelliklerine odaklanmak gerekecektir.

Bunların dışında hesap verebilirlik döngüsünün iyi analiz edilebilmesi için ulusal düzeyde diğer unsurların çok iyi anlaşılması gerekmektedir.

Hesap verebilirlik müesseseleri yalıtılmış bir ortamda faaliyet göstermemektedir. Hesap verebilirlik döngüsünün her aşamasında söz konusu müesseselerin yönetimle etkili bir şekilde ilişki kurması, kontrolü dışında yer alan toplumsal, siyasi ve ekonomik unsurlara bağlıdır. Söz konusu unsurlar, bir hesap verebilirlik müessesesinin neden iyi işlediği veya işlemediği hususunda açıklamaların



önemli bir kısmını oluşturmakta ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi için rehberlik sağlamaktadır.

#### **IV. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ÖZELLİKLERİ VE SÜRECİ**

Hesap verebilirliğin herkesin üzerinde uzlaştığı anlamı, bir kişinin eylemleri dolayısıyla herhangi bir makama hesap vermesi süreci ile ilişkilidir. Önce hesap verme sorumluluğunun birtakım özelliklerini ve sonra da sürecini belirtilecektir.

##### **A)HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ÖZELLİKLERİ**

Hesap verebilirliğin herkesin üzerinde uzlaştığı anlamı, bir kişinin eylemleri dolayısıyla herhangi bir makama hesap vermesi süreci ile ilişkilidir. Bu tür hesap verebilirliğin özünü oluşturan birkaç temel özellik söz konusudur:

###### **a. Dışsal Olması**

Hesap verebilirlik dışsaldır. Hesap, hesap veren kişinin dışında bir makama verilmektedir. Bu makam, siyasi ve idari üstler veya parlamento olabileceği gibi genel anlamda kamu da olabilir (Mulgan, 2005: 555).

###### **b. Sosyal Etkileşim ve Değişim İçermesi**

Hesap verebilirlik sosyal etkileşim ve değişim içerir. Hesap isteyen taraf, cevap ve doğrulama beklerken, hesap verecek diğer taraf cevap vermekte ve yaptırımları kabul etmektedir (Mulgan, 2005: 555) ;

###### **c. Sonuç Odaklı Olması**

Hesap verebilirlik sonuç odaklıdır. Modern uygulamalarda hesap verebilirlik, girdilere ve çıktılara göre değil sonuçlara göre tasarlanmaktadır (Artley, 2001: 1).

###### **d. Yetki Haklarını İçermesi**

Hesap verebilirlik yetki haklarını içerir. Hesap isteyenler, hesap veren üzerinde cevap talep etme ve yaptırım uygulama hakkı da dâhil üstün yetki haklarını ileri sürer ( Mulgan, 2000: 556).

###### **e. Eylemden Sonra Söz Konusu Olması**

Hesap verebilirlik ancak eylemden sonra söz konusu olabilir. Vekile önce yetkiler ve kaynaklar verilir. Vekil, elindeki bu yetkileri ve kaynakları kullanarak

gerçekleştirdiği performansın sonucuna göre hesap vermektedir. Yetkililerden, sorumluluklarını gerçekleştirme imkanına sahip olmadan hesap sorulamamaktadır (OECD, 2005: 86).

#### f. Performansı Geliştirmesi

Hesap verebilirliğin amacı performansı geliştirmektir. Hesap verebilirliğin amacı, suçlamada bulunmak veya yaptırım uygulamak değil kurumun performansını arttırmaktır (Artley, 2001:1).

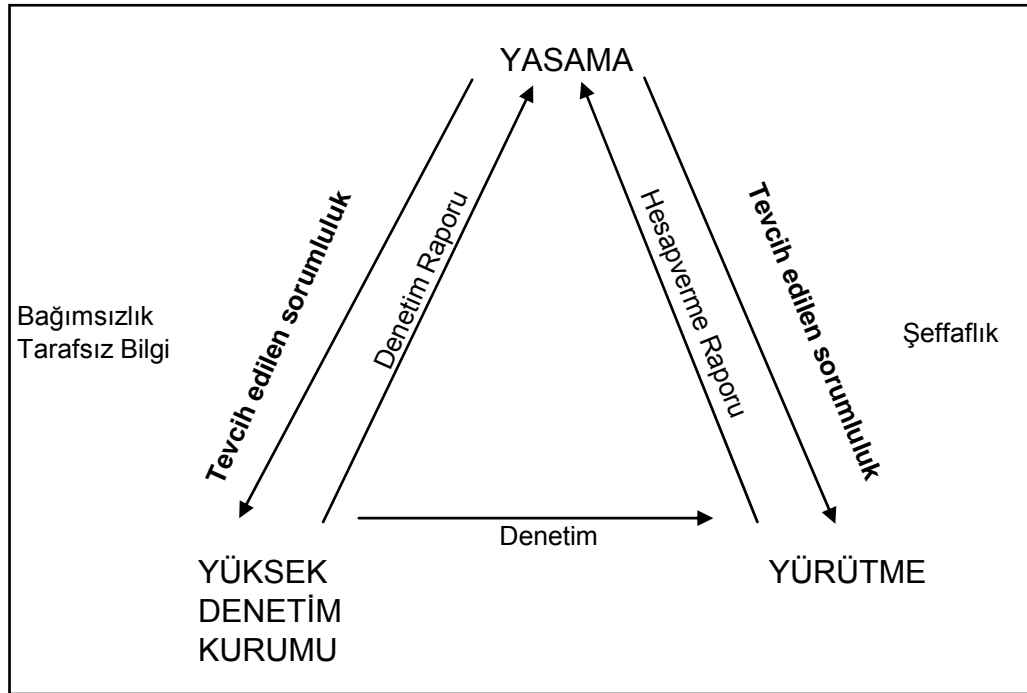
### B. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN SÜRECİ

Hesap verme sorumluluğu sistemi bir raporlama faaliyeti olarak kendini göstermektedir. Sayıştay denetimleri de bu raporlama faaliyetlerinde bulunan verilerin doğruluğunu araştırmakta ve bu anlamda meclise güvence sağlamaktadır (Baş, 2005: 403). Bu sistemin, kamu sektöründeki hesap verme sorumluluk süreci sistemini aşağıdaki gibi bir şekilde göstermek mümkündür.

Devlet yönetimlerinin çoğunda, yasama ve yürütme fonksiyonlarının ayrımı bulunmaktadır. Yasama organları, mali kaynakların kazanılmasına ve kullanımına izin verme ve kamusal idarelerin denetlenmesinden sorumludur. Yürütmenin görevi ise, mali ilişkilerin ve kaynakların yönetiminden sorumludurlar (Özeren, 2001: 2).

Hesap verme sorumluluk süreci şekilde de görüldüğü üzere yasama organı tarafından yürütme ve yüksek denetim kurumuna sorumluluk görevi vermesidir. Yüksek denetim kurumu verilen bu sorumluluğu denetim raporu şeklinde tekrar meclise sunması bağımsız ve tarafsız bilgi olarak adlandırılabilir. Yürütme organlarına tevcih edilen sorumluluklarda, yürütme organı tarafından parlamento hesap verme raporu ile sağlanır.

Şekil 5 Hesap Verme Süreci



Kaynak: Özeren (2001, s. 2)

## V. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ

Babil Kralı Hammurabi'nin, yaklaşık MÖ. 2000 yılında meşhur Kanununu ilan ederken, kaynakları elinde bulunduranların hesap verebilirliğine özel bir önem verdiği görülmektedir (Word Bank, 2004: 7-8). Bazı çalışmalarda ise hesap verebilirlik uygulamalarının, yönetimden sorumlu yetkililerin yılda on kez vatandaş meclisine rapor verdiği Atina Devletinde ortaya çıktığını öne sürmektedirler. Atina Devletinde, yönetimden sorumlu olan yetkililer, eğer meclisten güvenoyu alamazlarsa, diğer bir deyişle açıklamaları uygun bulunmazsa vatandaşların oluşturduğu bir jüri önünde yargılanmaktaydılar (Grey ve Jenkins, 1993:53). Görüldüğü gibi yetki verilenlerden eylemleri dolayısıyla hesap sorma, devletin temellerinin atıldığı çağlarda bile önemli bir yer tutmaktadır.

Modern anlamda hesap verebilirlik kavramına baktığımızda ise bunun öncelikle Anglo-Sakson kültürün hâkim olduğu Amerika ve İngiltere gibi ülkelerde ortaya çıktığını görmekteyiz. Özellikle Yeni Kamu Yönetimi uygulamalarının yaygınlaşması ile kavram bu ülkelerde kamu yönetiminin temel taşlarından biri haline gelmiştir.

Ancak kamu yönetimi yazını, neredeyse tamamen bakanın hesap verebilirliğine ve kamu hizmetinin anonimliğine odaklanmıştır (Veleyutham ve Perera, 2004: 53).

Ülkemizde de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilmek istenen hesap verebilirlik sistemi gelişmiş ülkelerdeki bu eğilime uygun bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Türkiye'deki sistem daha sonraki bölümlerde ayrıca incelenecektir.

## **VI. HESAP VERME SORUMLULUĞUNU OLUMLU ETKİLEYEN KAVRAMLAR**

Kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunu, sorumluluk, saydamlık, mali şeffaflık gibi bir takım kavramlar olumlu olarak etkilemektedir.

### **A.SORUMLULUK MEKANİZMASININ KURULMASI**

Sorumluluk daha çok profesyonel etiğin, moralitenin ve bireysel suçluluğun içsel öğelerini kapsamaktadır. (Mulgan, 2000: 558). Sorumluluk kavramı genellikle politik sorumluluk olarak kullanılırken, hesap verebilirlik de genellikle kamu görevlileri için kullanılmaktadır (Dwivedi ve Jabbar, 1998: 8). Buna karşın, hesap verebilirlik, incelemenin dışsal öğeleri ile ilgilenmekte olup, bu öğelerden birisini açıklamaya ve ispata çağırma ile yaptırım uygulama gibi konuları içermektedir (Balcı, 2003: 118).

### **B. DENETİM SİSTEMİNİN ETKİN ÇALIŞMASI**

Denetim, hesap verme sorumluluğu ile yakından ilgilidir. Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilebilmesi için denetim, raporların inanılabilirliğini artıran bir faktördür. (Aktan vd., 2006: 111). Burada raporlardan kastedilen unsur, yönetimin hesap verme sorumluluğu gereği, meclise sunduğu mali raporlar ile performans raporlarıdır. Buradaki mali denetimin asıl amacı, doküman, kayıt ve raporların doğruluğunu teyit etmektir. Hükümet çapındaki hesap verme sorumluluğunu gerçekleştirebilmek için, vatandaşlar ile onların seçtiği milletvekilleri ve program idarecileri, hükümetin faaliyetlerinin doğruluğu ile güvenilirliğini, performansını ve mali yönetimini değerlendirmeye yarayacak bilgilere ihtiyaç duyarlar (TESEV web sayfası)<sup>2</sup>. Bu nedenle, yasal sınırlamalara ve etik görüşlere engel olmadıkça, denetimin

<sup>2</sup> TESEV web sayfası

[http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu\\_denetim\\_metin\\_tebliğ1.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_denetim_metin_tebliğ1.php) (29-04-2007).

bu raporları kamuya ve rapora konu faaliyete kaynak sağlamış olan diğer devlet birimlerine açık olmalıdır (Aktan vd., 2006: 111).

### C.ÇAĞDAŞ BİR MUHASEBE SİSTEMİNİN KURULMASI

Hesap verme sorumluluğunun yakın ilişki içerisinde bulunduğu diğer bir kavram da muhasebedir. Muhasebenin kamu mali yönetimindeki rolü çok önemlidir. Muhasebeciler kaynak kullanımını gerektiren işlemleri belgelendirmek ve kaydetmekten ve bu işlemleri özetleyen mali raporları hazırlamaktan sorumludurlar (Aktan vd., 2006: 111). Bu açıdan muhasebe, birçok kaynağın kullanıldığı mali hesap verme süreci için, temel bir unsur olma özelliğini taşır. Kamu mali yönetiminde muhasebenin tutulması ile birlikte bütçeleme ve denetim hesap verme sorumluluğunun ana unsurlarını oluşturur. Bu anlamda özellikle muhasebe ve bütçeleme aynı zamanda yönetimin hesap verme sorumluluğunu ifa etmesinin birer elemanı konumundadır<sup>3</sup> (TESEV web sayfası). Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığa ek olarak bizzat ilgili performans bilgilerinin raporlanması ve saydamlığı da muhasebe sisteminin sorunu olup, sağlam ve iyi düzenlenmiş bir muhasebe sisteminden elde edilen raporlar hesap verme, saydamlık ve performans ölçümünün temelini oluşturur ( T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 23).

### D. SAYDAMLIĞIN İHDASI

Kamu kesiminde saydamlık, yönetimin faaliyetleri ile mevcut durum ve olaylar hakkındaki bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir. Saydamlık yönetimin faaliyetlerinin yönetimin meclis ve kamuoyu karşısındaki konumuna dikkat çeker (Aydemir, 2005: 4). Saydam bir sistem sayesinde, yöneticilerin kamunun kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandığı konusunda gerekli bilgileri vatandaşlara ulaşması, yöneticilerin, yetki ve görevlerini kamu faydasına ters ve kendi çıkarlarını gözetken bir şekilde kullanmasının önüne geçilecektir (Polat, 2003: 67). Bu açıdan bakıldığında hesap verme sorumluluğu ile saydamlık karşılıklı ilişki içerisinde. Saydamlığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin de iyi işleyebilmesi için saydamlığa gerek duyulur (Baş, 2005: 408). Bu nedenle hesap verme süreçleri saydamlığı sağlamanın bir

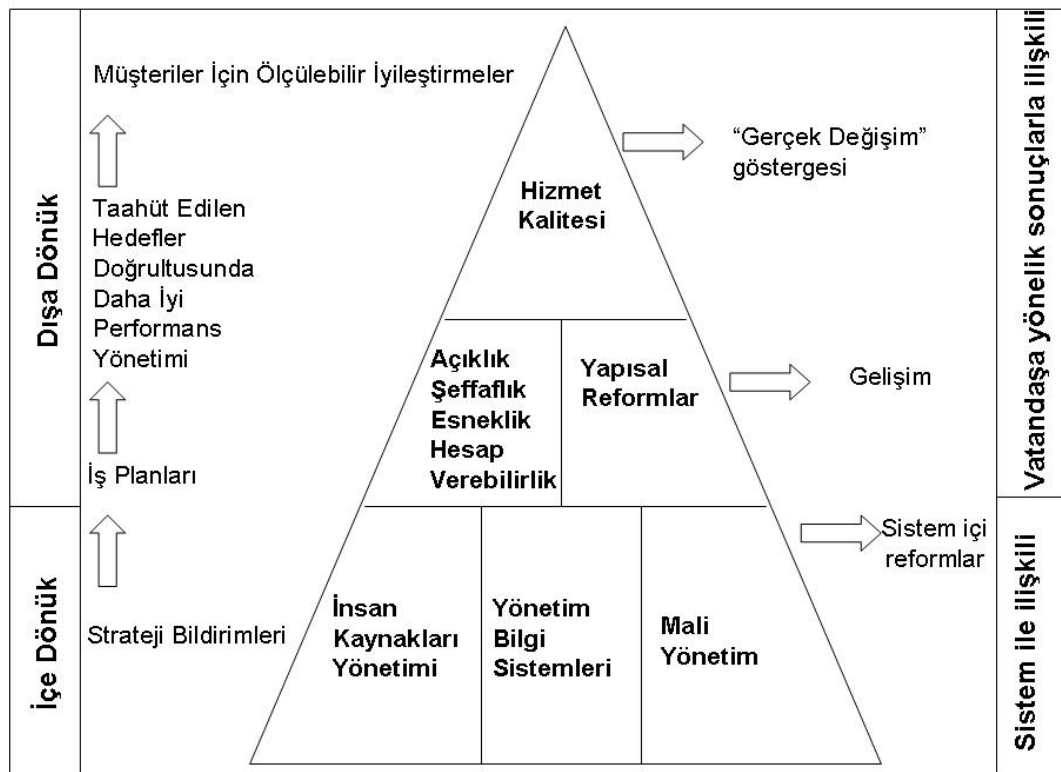
<sup>3</sup> TESEV web sayfası

[http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu\\_denetim\\_metin\\_tebliğ1.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_denetim_metin_tebliğ1.php) (29-04-2007).

aracı, şeffaflık da hesap verme sorumluluğunun görevini layıkıyla yerine getirebilmesi için olmazsa olmaz bir şarttır (TESEV web sayfası)<sup>4</sup>. Aslında hesap verme sorumluluğu, kamu fonlarının kullanımına açıklık getirme, yani bu alanda saydam olma zorunluluğudur ( Aktan vd., 2006: 112).

Hesap verme sorumluluğunun bu kavramlar dışında bazı kavramlarla da karşılıklı ilişki içerisinde bulunmaktadır. Bu kavramlar açıklık ve esneklik gibi kavramlardır. Aşağıda stratejik yönetim piramidinde hesap verme sorumluluğunun bu kavramlar nasıl bir ilişkide olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır.

Şekil 6 Stratejik Yönetim Piramidi



Kaynak: PA Consulting (2002); S: 11

## E. ÖZEL SEKTÖR HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN VARLIĞI

Hesap verme sorumluluğu kavramı hem kamusal sektörü hem de özel sektörü yakından ilgilendiren bir kavramdır. Özel sektörün amacı kardır. Bu açıdan bakıldığında özel sektörde arzu edilen bilgiler daha çok şirketin karlılığını ve ortakların ya da hissedarların kazançlarını doğrudan ilgilendiren bilgilerdir. Bunun için özel sektörde

<sup>4</sup> TESEV web sayfası

[http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu\\_denetim\\_metin\\_tebliğ1.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_denetim_metin_tebliğ1.php) (29-04-2007).

şirket yöneticilerinin, şirket ortaklarının veya hissedarlarının menfaatleri doğrultusunda hareket etmeleri gerekmektedir. Yöneticiler şirketin yönetim kuruluna, yönetim kurulu da hissedarlara ve ortaklara hesap vermekle yükümlüdürler (Baş, 2005: 407).

Kamu işletmelerinde ise amaç kamu yararını gözetmektir. Türkiye’de kamu kesimde hesap verme sorumluluğu çok da etkin bir şekilde işlememektedir. Kamu kesiminde bürokrasinin ağır olması ve hesap verme sorumluluğu altında olan görevlilerin görevlerinin ifasını yeterince yapmadıkları veya görevlerini aksattıkları için kamusal hesap verme sorumluluğu etkin işlememektedir. Kamu kesiminde hesap verme sorumluluğu, bir kamu kurumunda çalışan en alt kademedeki memurdan başlar ve en üst seviyedeki amire kadar hesap verme ile mükelleftir. Amir müsteşara, müsteşar ilgili bakana, bakanların hükümete, hükümetin parlamentoya, parlamentonun da halka hesap vermekle yükümlüdür. Bu açıdan değerlendirildiğinde kamusal hesap verme sorumluluğu, özel sektör hesap verme sorumluluğuna karşı daha çok bürokratik işlemlere sahip ve daha karmaşık bir yapı gözükmemektedir.

#### F.ÇAĞDAŞ BİR DEMOKRASİNİN OLMASI

Hesap verme sorumluluğu, birinin kendisine bırakılmış görevlerin yerine getirilmesinin hesabının verilmesidir. Demokrasi ise, Yunanca’da halk anlamına gelen “demos” kelimesi ile yönetim anlamına gelen “kratos” kelimelerinden türetilmiştir. Egemenlik ve hakimiyetin halka ait oldu bir idare şeklidir. Halkın parlamento aracılığı ile hükümetin işlerini denetlediği ve parlamenterlerin kanun çıkarmak yetkisine sahip bulunduğu düzen için kullanılır (Kutub, 1986: 285). Bu bağlamda bakıldığında hesap verme sorumluluğu, kamu yönetiminde oluşturduğu zincir demokrasi açısından doğal ve vazgeçilmez bir ilişki olarak kabul edilmektedir. Çünkü halkın kendi kendini yönetmesi olan demokratik rejimlerde, demokratik yolla seçilen siyasilere ve onların vekili durumundaki atanmış yöneticilerden (müsteşarlardan), kendilerine verilen görevlerin yerine getirilmesi için ve kamu kaynaklarının kullanımı hakkında bilgi isteme ve hesap sorma hakkı demokratik rejimin özünde bulunan bir temadır (Baş, 2005: 408). Bu anlamda hesap verme sorumluluğu yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır.

## **VII. BAŞARILI BİR HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TEMEL ÖĞELERİ VE YÖNLENDİRİCİ İLKELER**

Başarılı bir hesap verme sorumluluğunun temel öğeleri vardır. Bunlara ilave olarak hesap verme sorumluluğunu yönlendirici birtakım ilkeler söz konusudur.

### **A. BAŞARILI BİR HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN TEMEL ÖĞELERİ**

Başarılı hesap verme sorumluluk ilişkilerinin temel öğeleri şunlardır (Yörüker, 2001: 2):

- Ölçülebilir hedeflerin belirlenmesi ve sorumlulukların tespiti,
- Hedeflerin gerçekleştirilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması,
- İşin yapılması ve gelişmenin izlenmesi,
- Sonuçların raporlanması,
- Sonuçların bir değerlendirmeye tabi tutulması ve geri bildirim sağlanması gereklidir. Bunlara ilave olarak;

Etkin bir hesap verme sorumluluğunun beş ana prensibi vardır. Bu prensipler şunlardır:

- Roller ve sorumlulukların açık olması
- Performans beklentilerinin açık olması
- Kapasiteleri ve beklentiler arasında denge kurulması
- Raporların güvenilir olması
- Gözden geçirme ve düzeltme mekanizmalarının rasyonel olması ( Özbaran, 2001: 4).

### **B. HESAP VERME SORUMLULUĞUNA İLGİLİ YÖNLENDİRİCİ İLKELER**

Bu yönlendirici ilkeler çeşitli uzmanların düşüncelerini hükümetin yorumlarını ve Sayıştay'ın görüşlerini bir araya getirmektedir (Yörüker, 2001: 5).

Bu ilkeler şöyle özetlenebilir (Yörüker, 2001: 4-9):



- Sorumluluğun tevdi edilmesi ve yetkinin devredilmesi söz konusu olduğu zaman, hesap verme sorumluluğu gereklidir.
- Hesap verme sorumluluk bilgisinin temel özellikleri, anlaşılabilirlik, uygunluk, güvenilirlik, ve karşılaştırılabilirliktir. Ayrıca hesap verme sorumluluk bilgisi sağlamanın maliyeti beklenen yararı aşmamalıdır.

Bu bilginin temel özellikleri şunlardır:

- Anlaşılabilirlik
  - Uygunluk
  - Güvenilirlik
  - Karşılaştırılabilirlik
  - Ekonomiklik
- Hesap verme sorumluluk raporlamasının bütün biçimleri çıktılar hakkında bilgi vermelidir.
  - Beklenen sonuçlar açıkça ifade edilmeli ve ölçülebilmelidir.
  - Hesap verme sorumluluk raporları çıktıların maliyetine ilişkin bilgileri çıktıların etkileriyle ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir.
  - Bir bakanlığın hesap verme sorumluluk raporu, Bakana hesap veren bütün kuruluşları kapsamalıdır.
  - Bir Bakana hesap veren her kuruluş planlar ve performans raporları hazırlamalıdır.
  - Planlar kendilerine sorumluluk yüklenen kişiler tarafından hazırlanmalıdır. Planlar; ulaşılabilecek sonuçları, atılacak adımları, bunların kimler tarafından atılacağını, tahmini maliyetleri ve performans hedeflerini belirtmelidir. Sorumluluk yükleyen kişiler planları onaylamalıdır.
  - Performans raporları (örneğin finansal tablolar ve yıllık raporlar) fiili sonuçlarla planlanan sonuçları karşılaştırmalıdır.
  - Planlar, bütçeler, finansal tablolar ve yıllık raporlar dahil olmak üzere temel hesap verme sorumluluk raporları kamuoyuna açık olmalıdır.

- Yayınlanan performans bilgileri denetlenmelidir.
- Eyalet kuruluşları bünyelerindeki hesap verme sorumluluk süreçleri Bakana ve Yasama Meclisine yönelik hesap verme sorumluluğuyla tutarlı olmalı ve onu desteklemelidir.
- Etkin bir hesap verme sorumluluk çerçevesinin temel öğeleri yasalaştırılmalıdır.

### **VIII. HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN ÖNÜNDEKİ ENGELLER**

Hesap verme sorumluluğu, halkın devlete olan inancının artması için bir araçtır. Fakat yönetim yapısı ve anlayışından kaynaklanan bir takım problemlerin hesap verme sorumluluğu içerisinde engel olarak nitelendirilmektedir.

- Politikacıların yetersizliğinden bürokratları kontrol edememeleri,
- Kamu görevlilerinin yolsuzluklara bulaşmaları sonucu kaynakları kendi çıkarları için kullanmaları, işlerinde kamuoyunu hesaba katmamaları,
- Anti-demokratik uygulamaların varlığı, kamu görevlilerinin vatandaşlara karşı saygı duymaması ve onların şikâyetlerini yeterince dikkate almamaları. Bunu önlemek ve hesap verme sorumluluğunu anlamlı kılabilmek için “vatandaşların haklılığının” sürekli vurgulanması ve siyasal davranışların tümünden değişimi gereklidir.
- Bürokratik yetersizlik sonucu veya statükonun korunması adına verimsiz, sorumsuz, israfa dayalı bir yönetim anlayışının pratikte uygulanması.
- Bürokrasinin kişisel olmayan temele dayanması sonucu, bazı kamu görevlilerinin yaptıklarını kolaylıkla gizleme olanağı bulmasıdır (Balcı, 2003: 121- 122).
- Sonuç olarak yukarıdaki nedenlerle veya bunlara benzer nedenlerle hesap verme sorumluluğu mekanizması iyi işlemiyor olabilir.

Çalışmamızın birinci bölümünde hesap verme sorumluluğu kavramı üzerinde durmaya çalıştık. Bu bölümde hesap verme sorumluluğunun tanımı yapıldıktan sonra, hesap verebilirlik türlerine ve hesap verebilirlik döngüsüne değinildi. Daha sonra da hesap vermenin önündeki engeller ve başarılı bir hesap verebilirlik için gerekli noktalar

vurgulandı. Çalışmamızın ikinci bölümünde ise hesap verebilirlik bağlantısı olan iç denetim konusu ele alınacaktır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ DENETİM

#### I. DENETİM KAVRAMI, TANIMI VE UNSURLARI

Bu bölümde denetim kavramı, tanımı ve unsurlarından bahsedilecektir. Çünkü birinci bölümde ele aldığımız hesap verme sorumluluğu kavramı ile iç denetim kavramı birbirleri ile bağlantılıdır.

##### A. DENETİM KAVRAMI

Denetim kelimesinin İngilizce'deki karşılığı "audit", denetleme veya denetim faaliyeti kavramının karşılığı da "auditing" olarak karşımıza çıkmaktadır. "Audit" kelimesi özü itibariyle Latince bir kelimedir. Çok eski zamanlarda, çoğu kimse okuma yazma bilmediğinden denetçiler, kralın yanında durarak, kralın diğerlerine olan talimatını dikkatlice dinleyerek, daha sonra bu talimatlara uyulup uyulmadığını kontrol ederek unutulmaları veya yanlışlıkları ortaya koymaktaydılar (Türker ve Pekdemir, 2002: 2 ).

##### B. TANIMI

Denetim, klasik anlamda geçmişe yönelik olarak neler olduğunu, nasıl olduğunu ya da günümüz risk bazlı modern proaktif denetim yaklaşımı doğrultusunda geleceğe yönelik olarak neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli hususları göz önünde bulundurmak, kontrol etmek, murakebe etmektir (Aksoy, 2002: 38).

Denetim, bir kişi, bir kurum veya iktidarın değişik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının yasalar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşlar olarak da tanımlanabilmektedir (Yüzgün, 1984: 21).

Denetim Kavramları Komitesi<sup>5</sup> denetimi, “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” olarak tanımlanmaktadır (Güredin, 2000: 5).

### C. DENETİMİN UNSURLARI

Bir önceki başlık altında incelenen tanımlara bakıldığında, özellikle Denetim Kavramları Komitesinin yapmış olduğu tanımlama dikkate alındığında denetim unsurları aşağıdaki gibidir (Güredin, 2000: 6):

- Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar ifadesi ile muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri belirtilmek istenmektedir.
- Önceden belirlenen ölçütler, idarenin faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştıkları standartlardır.
- Uygunluk derecesi, idare tarafından ortaya atılan iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlerle ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür.
- İlgi duyanlar, ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir. Denetçilerin bulgularını ve yargısını kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır.
- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme ibaresi, denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçlarını titizlikle değerlemesi anlamında kullanılmaktadır. Burada denetçinin tarafsız olarak kanıt topladığı ve bu kanıtları değerlediği vurgulanmaktadır.
- Sonuçları bildirme, denetim sürecinin son aşamasıdır.
- Denetim ile ilgili neredeyse bütün tanımlamalarda denetimin sistematik bir süreç olduğu belirtilmektedir.

---

<sup>5</sup> Bu komite, American Accounting Association (AAA) bünyesinde faaliyet göstermektedir. Bkz: Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts (AAA,1973).

## II. DENETİM TÜRLERİ

Denetim uygulamada çok farklı şekillerde ortaya çıkmakta dolayısıyla değişik sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Denetim türleri, denetimin yapılma amacına, nedenine, denetimi yapan kimsenin statüsüne v.b. bağlı olarak farklılık arz etmektedir. Çalışmamızda sadece denetimin amacı yönünden denetim türlerine yer verilmektedir.

Denetim, amaçları yönünden finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olarak sınıflandırılabilir.

### A. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİ

Finansal tablolar, işletme sahibi ve yöneticilerinin dışında, yatırımcılar, kredi verenler, devlet ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akışlarını değerlendirmeye olanak tanımak, varlıklardaki ve kaynaklardaki değişmeler ile işletmenin faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu gibi tablolardan oluşmaktadır.

Finansal tablolar denetimi, ortaklara veya kamu kurum ve kuruluşlarına ve yetkili makamlara verilen mali tablolardır. Bu denetim türünde denetime konu olan tablolar, bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu ve finansal durumda değişmeler tablosudur (Güredin, 2000:14).

Yukarıda sayılan finansal tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da bu tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm kriterlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir (Gürbüz, 1990:11).

### B. UYGUNLUK DENETİMİ

Uygunluk denetimi, uygulayıcıların işletme içinden ya da dışından bir üst organca saptanmış spesifik kurallara ve prosedürlere uyulup uyulmadığının tespitine yöneliktir (Arens ve Loebbecke, 1991:5).

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Bu kişiler genelde üst yöneticilerdir. Uygunluk denetiminde ilgili taraf işletme üst yöneticileridir. Uygunluk denetiminin sonuçları işletme içine

raporlandığından, bu denetim daha çok işletme içindeki denetçiler tarafından yapılır. Gereken hallerden ise bağımsız denetçiye başvurulur (Güredin, 2000:14).

### C. FAALİYET DENETİMİ

Faaliyet denetimi bir kuruluşun amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve ekonomik ve verimli bir faaliyette bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla kuruluş politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime önerilerde bulunma faaliyetidir (Gürbüz, 1990:12).

Faaliyet denetimi işletme faaliyetlerinin veya bir kısmının sistematik olarak gözden geçirilmesiyle kaynakların etkin ve verimli kullanılmasıyla ilgilidir (Kiracı, 2003:68).

Faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından yapılabilirse de uygulamada bu denetim genellikle iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır. Faaliyet denetiminin iç denetçiler tarafından yapılması daha rasyoneldir. Çünkü iç denetçi işletmeyi bağımsız denetçiye göre daha iyi tanır. İşletmenin özellikleri ve faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü konularında daha bilgilidir. Bu özellikten dolayı bağımsız denetçiye göre faaliyet denetimi yapması daha kolay ve daha etkindir (Kiracı, 2003:68-69).

### D. ÖZEL AMAÇLI DENETİM

Özel amaçlı denetim, belli konularda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir organizasyonun hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgelerini incelemektir. Özel amaçlı denetim çalışmalarında, genellikle işletmenin mali tablolarındaki kalemler, bunların dayandığı kayıt ve belgeler incelenir. Kısaca özel amaçlı denetim her hangi bir konuda işletme yönetimi ya da ilgililere bilgi sağlamak amacıyla yapılan denetim çalışmalarıdır (Türedi, 2001:18).

Özel amaçlı denetim türleri olarak şunları sayabiliriz:

- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması
- Mahkemeler tarafından yapılan özel nitelikteki incelemeler
- Kamusal kurum veya kurumlarca yapılan teftiş ve incelemeler
- Vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler

- Satın alma, devir veya birleşmelerden önce yapılan incelemeler

### III. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki değerleri taşıyan uzman bir kişidir. Denetçileri genel olarak, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olarak üç gruba ayırabiliriz.

#### A. BAĞIMSIZ DENETÇİLER

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler veya bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekli kişilerdir. Bağımsız denetçi ile denetlenen kuruluş arasında işçi-işveren ilişkisi söz konusu değildir.

Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir (Aksoy, 2002:64).

#### B. KAMU DENETÇİLERİ

Kamu denetçileri, kamu örgütüne bağlı olarak çalışan ve ücretleri devlet tarafından ödenen kişilerdir. Kamu örgütlerinin ve özel kesimdeki kuruluşların faaliyetlerini özellikle vergi ve diğer konularda kuruluş hesaplarının doğruluğunun ve kanunlara uygunluğunun denetimini yapan denetçilerdir.

Kamu denetçisi, çeşitli kamusal örgüt ve kamu kurumlarına bağlı çalışan ve yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına bağlılık hususlarında kamu ve özel işletmeleri ve birimleri denetleyen denetim görevlileridir.

#### C. İÇ DENETÇİLER

İç denetçiler, kuruluşların kendi iç yapılarında kurdukları iç denetim birimlerinde çalışan, kuruluş örgütünde yer alan, üst yönetime karşı sorumlu olan ve ücretleri bağlı buldukları kurum ya da kuruluş tarafından ödenen kişilerdir. İç denetimin genel amacı üst yönetime sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmeleri için destek sağlamaktır. Bu nedenle iç denetçiler şu faaliyetleri yerine getirirler:



- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulamasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulatmak.
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu incelemek.
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak.
- İşletme yönetimi tarafından istenilen özel denetim işlevlerini yapmak.
- Üretilen her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak.
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek
- İşletme içinde kurulmuş olan uygulamalardaki etkinliği ve verimliliği değerlendirmek.

İç denetçiler faaliyetlerini sürdürmede ve iç denetim raporunu düzenlemede tarafsız davranmaları esastır. İç denetim bölümünün tarafsızlığını sağlamak için bunların raporlarını yönetim kuruluna vermeleri ve ilişkilerinde yönetim kuruluna karşı sorumlu olmaları yolunda uygulamalar yaygınlaşmaktadır (Korkmaz, 2005: 17).

#### **IV. İÇ DENETİM**

İç denetim kavramı, özel sektörde ilk ortaya çıktığında, dış denetimin bir uzantısı olarak görülen ve daha çok mali işlemlerle sınırlı olan iç denetim kavramı, daha sonraları mali olmayan işlemleri de kapsayan faaliyeti ve denetim komitesi gibi kurumsal yapıları ile birlikte başlı başına bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle Enron, Worldcom gibi uluslararası skandalların patlak vermesiyle, iç denetim, artık organizasyonun en üstüne rapor veren ve kurum içinde vazgeçilmez niteliğe sahip olan bir yapı haline almıştır (Pickett, 2003:8-9). ABD'de çalışan iç denetçilerin 1942 yılında kurduğu İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA), bugün dünya çapında 80,000'i aşkın üyeye, Türkiye'de dahil dünyanın

birçok ülkesinde kurulan yerel ofislere ve tüm dünyada geçerli olan bir sertifikasyon sistemine sahiptir<sup>6</sup>.

İç denetimin kamu kesiminde uygulanmaya başlaması ise nispeten daha yakın bir geçmişte gerçekleşmiştir. Denetim faaliyeti, her zaman kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak görülmüştür ve giderek kamu kesimi performansının geliştirilmesi için bir araç olarak algılanmaya başlamıştır (Diamond, 2002:4). Ancak iç denetimin yapısında ortaya çıkan değişimler bu kavramın kamu yönetimine dâhil edilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Yeni Kamu Yönetimi dalgası ile özel sektör uygulamalarının kamuya uyarlanması kapsamında, iç denetim, öncelikle Anglo-Sakson ülkelerinin kamu yönetimine dahil olmuştur. ABD ve İngiltere'nin öncülüğünü yaptığı bu akım, birçok OECD ülkesine ve diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yayılmıştır. Ayrıca Avrupa Birliğine üye olmak isteyen ülkeler için etkin bir iç denetim sisteminin varlığı bir koşul haline gelmiştir.

Son zamanlarda iç denetim fonksiyonuna gösterilen ilgili ve yapılan vurguda bir artış gözlenmektedir. Özellikle OECD'ye üye ülkelerde, hükümet içinde daha gelişmiş hesap verebilirlik ve daha çok saydamlık talepleri, hükümet programları ve hizmetleri ile ilgili daha çok bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dış denetim, yönetim tarafından hazırlanan raporlarda yer alan veya doğrudan yönetimden elde edilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaktadır. Aynı zamanda dış denetimin mevcudiyeti mali raporlamayı ve performansı da geliştirmektedir. Buna karşılık hesap verebilirliğin ve kamu kesimi performansın geliştirilmesine yönelik artan vurgu, yöneticilerin, bu dış talepleri karşılama ve dış denetim raporlarındaki olumsuzluklardan kaçınma konusunda asgari düzeyde güvence sağlayan, gelişmiş iç denetim yöntemleri vasıtasıyla kendilerini korumalarına yol açmıştır (Diamond, 2002:4).

## **V. İÇ DENETİMİN TANIMI, AMACI, KAPSAMI VE ÖZELLİKLERİ**

### **A. İÇ DENETİMİN TANIMI**

İç Denetçiler Enstitüsü'nün ( The Institute of Internal Auditors-IIA) yaptığı ve uluslar arası kabul görmüş iç denetim tanımı şöyledir: “İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç

<sup>6</sup> [www.theiia.org](http://www.theiia.org), Erişim tarihi,19.12.2006.

denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar.”<sup>7</sup>

İngiltere hazinesi tarafından yayımlanan “Kamu İç Denetim Standartları” başlıklı dokümanda da iç denetim şöyle tanımlanmaktadır: (Özeren, 2005: 7).

İç denetim, bir organizasyonun bünyesindeki bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir:

İç denetim, esas itibarıyla organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında Kurum Başkanına bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar. Ayrıca, iç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen alanlardaki hat yönetimine<sup>8</sup> yarar sağlar. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim; hedeflerin gerçekleşmesini, uygun risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme sorumluluk süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere riayeti, organizasyon için saptanan davranışsal ve ahlaki standartlara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri kapsar.

İç denetim, özellikle organizasyonun risk yönetimini, kontrolünü ve yönetişimini geliştirmede hat yönetimine yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti de sağlar. İç denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak üzere uygulamaya koyduğu politikaların, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirmeye yönelik tavsiyelerde bulunulması yoluyla iç denetim becerilerinden yararlanır. Bu tür danışmanlık çalışması iç denetimin risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında sunduğu görüşe katkıda bulunur.

İç denetim kavramının neyi ifade ettiğini ve farkını anlayabilmek için, yukarıda yer alan IIA'in resmi tanımının içerisindeki her bir somut unsuru incelemek yararlı olacaktır. Bu inceleme, hem iç denetim kavramı ile tam olarak neyin anlatılmak istendiğini görmek hem de hesap verebilirlikte iç denetimin ne gibi bir rolü olduğunu anlamak açısından yararlı olacaktır.

## B. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

### 1. İçsel Olması

Her şeyden önce iç denetim, içseldir. Yani iç denetim hizmeti kurumun içerisinden sağlanmakta ve dış denetim faaliyetinden farklı özellikler göstermektedir.

### 2. Bağımsız ve Tarafsız Olması

İç denetim, bağımsız ve tarafsızdır. Bağımsızlık kavramı iç denetim

<sup>7</sup> [www.theiia.org](http://www.theiia.org), Erişim tarihi, 19.12.2006. The Institute of Internal Auditors

<sup>8</sup> Hat yönetimi kavramı en alt kademededen en üst kademeye kadar uzanan yöneticilerin tümünü içine almaktadır.

açısından hayati bir öneme sahiptir. Ayrıca iç denetim tarafsız olmazsa hayatta kalma şansı yoktur. İç denetimin özelliklerine ilişkin tüm tanımlamalar, bağımsızlığın bir unsurudur. İç denetim fonksiyonu, uygun bir statüde yer almalı ve incelenecek işlemlerden uzak durmayı başarabilmelidir. Eğer bu koşul yerine getirilemezse, bu durum iç denetim hizmeti açısından temel bir kusur ortaya çıkaracak ve bazı iç denetim fonksiyonlarının, IIA tarafından belirlenen ve tüm iç denetçilerin uymakla yükümlü oldukları standartlarla uyumsuz olmasına yol açacaktır.

### **3. Danışmanlık Hizmeti Vermesi**

İç denetim, güvence sağlama ve danışmanlık hizmetidir. İç denetimin temel fonksiyonlarından birinin danışmanlık olması onu farklı yapan özelliklerden biridir. Aslında tüm denetim faaliyetleri bir bakıma yönetime danışmanlık da yapmaktadır. Zira yönetim, denetim raporları sayesinde, sorumlulukları altındaki alanlarda nelerin aksadığını, hangi konularda iyileştirmeler yapılması gerektiğini görebilmektedirler. Ancak iç denetimin farkı, danışmanlığın, iç denetçilerin asli görevlerinden biri olmasında yatmaktadır. İç denetim, her yöneticinin ihtiyaçları doğrultusunda yönetime tavsiye ve destek sağlayacaktır. Örneğin risk yönetimi ile ilgili olarak, iç denetçiler, danışmanlık görevi sırasında risklerin etkileri ve olası riskleri tespiti gibi konuları yerine getirmektedirler. Öte yandan iç denetimin temel rolü kurumun riskleri iyi yönetip yönetmediği hususunda güvence sağlamaktır. İç denetim, kontrollerin riskleri işaret etme düzeyine ilişkin güvence sağlayabilmektedir ancak kesin olarak garanti verememektedir.

### **4. Kurum Faaliyetlerine Değer Katması ve Geliştirmesi**

İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek üzere tasarlanmıştır. Bir hizmet olarak iç denetim, kurumun ihtiyaçlarını anlamalıdır. Bunun bir hizmet olması, iç denetimin kendi çıkarları için değil kurum için tanımlanmış çıkarlara yönelmesini sağlamaktadır. Değer katma, iç denetçilerin ve iç denetim birim yöneticilerinin zihninde en üst sırada yer almalı ve bu özellik tüm denetim sürecini yönlendirmelidir. Geliştirme ise sürekli gelişim kavramını gündeme getirmektedir. İç denetçiler, insanları teftiş etmek

veya yakalamak için değil, işleri daha iyi hale getirmek için görev başındadırlar.

### **5. Hedeflere Ulaşmada Yardımcı Olması**

İç denetim, kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. İç denetimin görevleri, kurumun hedefleri doğrultusunda oluşturulmuştur. Bir kurumu başarıya ulaştırmak, yönetim, risk yönetimi ve iç kontrollerin temel güdüsüdür. İç denetimi yönlendiren de uzun vadeli kurumsal başarıya ulaşma çabası olmalıdır.

### **6. Sistematik ve Disiplinli Çalışması**

İç denetim, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla çalışır. Günümüzde iç denetim, tam olarak gelişmiş bir meslektir. Bu, iç denetimin açık mesleki standartlara sahip olduğu ve kalitenin sağlanabilmesi için en iyi uygulamalara göre çalıştığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla kurum, iç denetçiden çalışmalarında sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koymasını beklemektedir. Bu yaklaşım hem danışmanlık hem de güvence sağlama görevleri için geçerlidir.

### **7. Değerlendirme ve Geliştirme İçin Çalışması**

İç denetim, değerlendirme ve geliştirme için çalışır. Kurumun faaliyetlerini geliştirmeye odaklanma, bazı değerlendirmelerin yapılmasını gerektirmektedir. İç denetim, denetim sırasında elde ettiği verileri ve iyi kontrollerin sağlanması için nelerin olması gerektiğini ortaya koyar. Güvenilir sonuçlara ulaşabilmek için, profesyonel ve tarafsız bir şekilde uygulanan değerlendirme tekniklerinin kullanılması gerekmektedir. İç denetim, faaliyetleri geliştirmek için resmi değerlendirme yöntemlerini kullanmaktadır.

### **8. Etkililiği Değerlendirmeyi ve Geliştirmeyi Amaçlaması**

İç denetim, etkililiği değerlendirmeyi ve geliştirmeyi amaçlar. Etkililik, yönetimin hedeflere ulaşılacağını garanti edecek şekilde, amaçları belirlediği ve kaynakları kontrol ettiği düşüncesine dayanan çok önemli bir kavramdır. Etkililik kavramının arkasında yatan karmaşıklık çok büyüktür. Bu kavramı iç denetim kavramının içerisine dahil etmek denetimin

potansiyel kapsamını son derece genişletmektedir.

### **9. Risk Yönetimi, Kontrol ve Yönetişim Süreçlerini Değerlendirmesi**

İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerini değerlendirir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetişim alanlarında güçlü sistemler oluşturamayan kurumlar, uzun vadede başarısız olacaklardır. Kurumun bu boyutları, en iyi iç denetçiler tarafından görülebilmektedir<sup>9</sup>.

#### **C. İÇ DENETİMİN AMACI**

Tüm sistemler, süreçler, kurumlar ve toplumlar sürekli bir değişime maruz kalmaktadır. Bu değişimler, içsel olabildikleri gibi dışsal da olabilmektedirler. Dolayısıyla kurumun kontrol ve risk yönetimi sistemleri, bu değişimleri zamanında algılamak ve gerekli önlemleri almakla görevlidirler. Söz konusu değişimler sonucunda bazı sorular ortaya çıkmaktadır. Örneğin, kilit çalışanları olmaması durumunda sistemler etkili bir şekilde çalışacak mı? Teknik aksaklıklar veya iletişim kanallarının çalışmaması durumunda bilgiye ulaşılabilecek mi? İşe yeni eleman alınması durumunda bunlara gerekli eğitim verilebilecek mi? Yeniden yapılanmaya gidilmesi durumunda sistemler bugünkü kadar etkili olabilecek mi? İşte genel anlamda iç denetimin amacı, çok daha çeşitlendirilebilecek bu sorulara cevap vermektir (Pickett, 2003:239-242).

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim kuruluşun mensuplarını incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler, tavsiyeler ve bilgilerle donatmak suretiyle onlara yardımcı olur. En uygun maliyetlerle etkili bir kontrolün özendirilmesi de iç denetimin amaçları arasında sayılabilir (Özeren, 1999:3).

Daha kapsamlı bir şekilde ele alacak olursak, iç denetim faaliyeti; faaliyetin yürütüldüğü organizasyonun gerçekleştirdiği işlemlerin amaç ve politikalara, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli

<sup>9</sup> [www.theiia.org](http://www.theiia.org), Erişim tarihi, 19.12.2006.

kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Aynı zamanda, organizasyonun varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kurumun faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunmaktadır (Çetinkaya, 2006: 87).

İç denetim elemanları kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlamak şeklinde iki çeşit sorumluluk üstlenirler. Her bir alanda sağlanan bilgiler, kurulun ve yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve biçimde farklılık gösterebilir (Korkmaz, 2005:22).

#### D. İÇ DENETİMİN KAPSAMI

Uygulamaya bakıldığında iç denetim faaliyetinin, kurumdan kuruma veya ülkeden ülkeye değişiklik gösteren yapılara sahip olduğunu görmekteyiz. Ancak farklı vurgularla da olsa iç denetime ilişkin üç ortak faaliyet alanına rastlanmaktadır.

İlk olarak iç denetim faaliyeti, mali alanları kapsamaktadır. Bu görev, kurumun, muhasebe yöntemlerine göre ölçülmüş ve raporlanmış ekonomik faaliyetlerinin analiz edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. İç denetim faaliyetinin üzerinde çalıştığı bir başka konu uygunluktur. Burada iç denetçiler, hem mali hem de işleyişe ilişkin kontrolleri inceleyerek, bunları yürürlükteki mevzuat, standartlar ve yöntemlerle ne ölçüde uyumlu olduğunu görmektedirler. İç denetçilerin ilgilendikleri bir diğer alan ise faaliyet konularıdır. İç denetçiler bu görevlerini, kurumun gerçekleştirdiği işlemlerin etkinliği ve ekonomikliği ile kurum içerisinde yer alan fonksiyonların hedeflerle ulaşma hususunda etkililiğini kapsamlı bir şekilde izleyerek yerine getirmektedir (Sawyer vd., 2005:30).

Daha spesifik olarak belirtmek gerekirse, iç denetim faaliyeti, yönetimin kendisinin izleyemediği faaliyetleri izler; riskleri tanımlar ve bunların asgari düzeyde tutulması için önerilerde bulunur; üst yönetime sunulmak üzere raporlar hazırlar; teknik konularda yönetimi korur; karar alma süreçlerinde yardımcı olur; geleceğe ilişkin öngörülerde bulunur yani kısacası yönetime yönetim görevinde yardım eder(Sawyer vd., 2005:30).

Kısaca iç denetim fonksiyonunun kapsamını kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur. Bu çerçevede bakıldığında iç denetçiler (Özeren, 2000:2):

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalı,
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli,
- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmeli,
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli,
- Sonuçların saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidirler.

## **VI. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMA NEDENLERİ**

İç denetim, öncelikle özel sektör işletmeleri tarafından uygulanmaya başlamış ve zamanla geliştirilmiştir. Özel sektör nezdinde sürdürülen iç denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyaç şu nedenlere bağlanmaktadır (Akarkarasu, 2005:11-15):

### **A- SORUMLULUK VE HESAP VEREBİLME**

Üst düzey yöneticiler de dahil olmak üzere her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirmek, performanslarını yönetim kurulu adına incelemek iç denetçilerin temel görevidir. İşletmelerde iç denetçilerin yönetim kurulu ile doğrudan iletişim kurabilmelerini olanaklı kılan bir yönetmeliğin var olması ve yönetim kuruluna sunulacak tüm hususların üst yöneticilerle karşılıklı olarak tartışılması iç denetçilerin, denetim bulgularını ve değerlendirmelerini herhangi bir endişeye maruz kalmadan yönetim kuruluna ya da denetim komitesine sunabilmelerini mümkün hale getirir.



## B- VEKALET TEORİSİ

İşletme sahiplerinin yöneticilerin görevlerini ifa edip etmedikleri hususunda yeterli değerlendirmeleri yapacak zamanları ya da teknik ve metodolojik yetenekleri yoktur.

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.

## C- YÖNETİME DANIŞMANLIK VE YARDIM

Modern bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahiptir. Yetişmiş iç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler.

## D- TASARRUF İHTİYACI

Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sonucunda işletmeler maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedirler. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir.

## E- HİLELİ İŞLEMLERE KARŞI KORUNMA İHTİYACI

Küçük pay sahiplerinin yönetsel açıdan herhangi bir hakimiyet sağlayamadıkları şirketlerde iç denetim birimlerinin bir diğer önemli görevi de işletme bünyesinde; çalışanlar, yöneticiler ve hatta yönetim kurulu üyeleri tarafından yapılabilecek hileleri tespit etmek ve bunların meydana gelmesinin önlenmesi için tavsiyelerde bulunmaktır.

## VII. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilmeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu

yüzden işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır. Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim, 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve başta 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır (Korkmaz, 2005: 26).

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. Söz konusu kanun ile öngörülen güvencenin sağlanmasında en kolay yollardan birinin iç denetim birimi kurulması olması nedeniyle pek çok şirket iç denetim kadrolarını oluşturmuş ya da mevcutların ölçü ve kalitelerini artırmışlardır. Söz konusu düzenleme dışında şirketlerin iç denetim birimleri kurmalarını zorunlu kılan hukuki düzenleme bulunmamasına rağmen, şirketlerin pek çoğu yarattığı faydalar bakımından iç denetim uygulamasını gönüllü olarak kabul etmişlerdir (Akarkarasu, 2005:17).

## VIII.İÇ DENETİMİN BENZER KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ

### A. İÇ DENETİMİN İÇ KONTROLLE İLİŞKİSİ

İç kontrol ve iç denetim birbirleri ile yakından ilişkili olup, ayrı iki kavramdır. İç kontrol bir kurumun idaresi ve çalışanı tarafından hayata geçirilen bir süreç olup aşağıda sıralanan hedefleri gerçekleştirmek amacıyla, kurumun belirlediği misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (Özeren, 2006: 6). İç kontrol yani yönetim kontrolü, mali yönetiminde olası risklerin etkisini azaltmak için iç kontrol sistemlerinin ve yöntemlerin inşa edilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir (Arcagök ve Yörük, 2004: 202).

İç kontrol hedefleri şöyledir (Özeren, 2006: 6):

- Faaliyetleri düzenli, etik kurallarına uygun, iktisadi, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme,

- Yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uyma,
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.

Yukarıda yazdığımız iç kontrolün tanımı ve hedeflerinden hareketle, iç kontrolün unsurlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Tamamlayıcı bir süreç olması,
- Yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilme,
- Kurum misyonunun peşinde olma,
- Riskleri göğüsleme,
- Makul güvence sağlama,
- Hedeflere ulaşma

İç kontrolün tanımlanmasında, amaçlarının belirlenmesinde ve iç kontrol için bir çerçeve oluşturulmasında meslek komitelerinin ya da kuruluşlarının (COSO “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission”, “COCO Canadian Institute of Chartered Accountants”, Institute of Internal Auditors), Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay’ının (General Accounting Office) ve kısa adı INTOSAI olan Uluslar arası Sayıştalar Birliği’nin önemli ve anlamlı katkıları olmuştur<sup>10</sup>.

İkinci bölümde ele aldığımız iç denetim, iç kontrolün önemli fakat farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Daha önceki konularda da belirtildiği üzere iç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. Bununla birlikte, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Yöneticiler iç kontrollerin niteliği hakkındaki bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından elde ederler. Başka bir ifadeyle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve tekliflerde bulunur (Tek ve Çetinkaya, 2004: 8).

Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın, iç denetçi kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur (Korkmaz, 2007: 8).

<sup>10</sup> <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh224.pdf> Erişim: 12.07.2007.

## B. İÇ DENETİMİN DIŞ DENETİMLE İLİŞKİSİ

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 (Tek ve Çetinkaya, 2004: 8).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 68. maddesine göre Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetim amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Sözü geçen kanunda dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Buna göre Sayıştay, kamu idarelerinde, mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi gerçekleştirecektir (Arcagök ve Erüz, 2006: 128).

Yeterli bir iç denetim biriminin bulunduğu yerlerde dış denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları hakkında görüş bildirebilir. Bu durumda iç denetçi ile dış denetçi arasında pasif bir işbirliği olduğu söylenebilir. İç ve dış denetimi ne kadar çok ortak yanları varsa da farklılıkları ortak yanlarından daha fazladır (Korkmaz, 2007: 9). Aşağıda ki tabloda iç denetim ile dış denetim arasındaki farklar konulmaya çalışılmıştır:

**Tablo 2 İç Denetçi ile Dış Denetçinin Karşılaştırılması**

Nitelikler	İç denetçiler	Dış denetçiler
Görevlendirilmesi	İşletme yönetimince atanır. İşletmenin çalışanıdır.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar. Şirket elemanı değildir.
Amaç	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder.
Görev Kapsamı	Örgütte etkinlik, yeterlilik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler.	Öncelikle bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
Lisanslama	Lisanslama mecburi olmamakla birlikte Sertifikalı iç denetçi (CIA) lisansı alınabilmektedir.	Lisanslama zorunludur. Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA), ülkemizde ise YMM olması gereklidir.
Hataların Bulunması ve Önlenmesi	İşletmenin faaliyetleri sırasındaki her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilidir.
Sorumluluk	Yönetim kuruluna karşı sorumludurlar.	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.
Bağımsızlık Derecesi	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
Çalışma Zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.	Genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapar.

Kaynak, Korkmaz, 2007, s.15.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere iç denetçiler dış denetçiler arasında denetim yöntemleri, sorumlulukları, amaçları vb. konularda bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dış denetçinin bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadırlar (Tek ve Çetinkaya, 2004:7).

Sonuç olarak hem iç hem de dış denetçiler, denetim planlaması yaparken denetime ilişkin veriler toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanabilirler (Tek ve Çetinkaya, 2004:7).

## **IX. İÇ DENETİM STANDARTLARI**

Günümüzde hemen her konuda veya olayda standart kavramı karşımıza çıkmaktadır. Standart kelimesi Fransızca kökenli olup, Türk Dil Kurumu'nun yaptığı tanıma göre “ belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan” anlamına gelmektedir<sup>11</sup> (Türk Dil Kurumu Web Sayfası). Standart kelimesi kimilerine göre “olması gereken”, kimilerine göre de “amaca uygunluk derecesi” şeklinde tanımlanmaktadır (Korkmaz, 2005:1).

İç denetim standartlarının amacı, denetim yapılan her yönetim ve her bir denetim faaliyetinde belirli kurallara uyulmasını temin eder. Dolayısıyla denetlenen yönetim ve denetleyen denetim personeline göre denetimin çeşitlik kazanması engellenmekte, amaç ve kural birliği sağlanmakta ve denetimin güvence verme özelliği koruma altına alınmaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006:211).

İç denetim meslek kuruluşlarını ve organizasyonlarını standartlar oluşturmaya zorlayan gelişmeler şöyle özetlenebilir (Korkmaz, 2005:1-2).

- Yönetim kurulu üyeleri, kurumun iç kontrol ve performans kalitesinin yeterliliği ve etkinliğinden sorumludur.
- Yöneticiler, kurumun denetimi ve performansı hakkında objektif değerlendirmeler ve analiz yapma, tavsiyelerde bulunma, danışma ve bilgi almada iç denetime güvenmelidir.

<sup>11</sup> Türk Dil Kurumu web sayfası

<http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF05A79F75456518CA>

Erişim Tarihi: 14.07.2007

- Dış denetçiler kendi denetimlerini yaparken, iç denetçilerin bağımsız ve kaliteli denetimlerinin sonuçlarını kullanır.

İç Denetim Enstitüsü tarafından belirlenen ve Üçüncül mevzuatta yer alan iç denetim mesleki uygulama standartları niteliksel ve performans standartları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kamu sektöründeki standartlar ise, organizasyonel standartlar ve çalışma standartları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Çalışmamızın Ek'ler bölümünde üçüncül mevzuatta yer alan standartlara yer verilmiştir.

## **X. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM**

Türkiye'de özellikle 1990'lı yıllarda ardı ardına yaşanan ciddi ekonomik krizlerin önemli bir nedeni, artık sürdürülemez hale gelen, şeffaf olmayan, giderek etkisini ve inanılabilirliğini yitiren kamu harcamaları yönetim sistemidir.

Türk Kamu Harcama Sisteminin parçalanmış, dağınık ve esnek olmayan yapısı, parçalanmış ve dağınık bilgiler üretir hale gelmiş, dolayısıyla politikaların ve kararların da bölünmüş ve dağınık olmasını beraberinde getirmiştir. Harcama yönetimindeki bu parçalanmışlık, denetim sisteminde de aynı biçimde kendini göstermektedir (Çetinkaya, 2006: 80).

Aşağıda, denetim sisteminin ihtiyaçlara cevap verecek şekilde yeniden düzenlenmesi ve kamuda iç denetim sisteminin kurulması alanlarında atılan adımlar ve elde edilen gelişmeler özetlenmeye çalışılmıştır.

### **A. İÇ DENETİM ALANDAKİ GELİŞMELER**

#### **1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)**

TİDE, 19 Eylül 1995 tarihinde, Ali Kamil Uzun başkanlığında, "İç Denetim Enstitüsü" olarak kurulmuştur.

TİDE' nin hedefleri, Türkiye'de uluslararası standartlarda iç denetim mesleki gelişim ve paylaşım platformu oluşturmak ve meslekle ilgili değişimi yönlendirmek için iç denetçilerin ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamaktır.

TİDE'nin dernek tüzüğü'nün 3 üncü maddesinde, derneğin amacı aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

“TİDE’ nin amacı, üyelerini bir araya getirerek aralarında mesleki ilişkileri güçlendirmek, mesleki uygulamada İç Denetim ahlak, gelenek ve ilkelerin, esasların ve standartların oluşmasına, gelişmesine ve devamına katkıda bulunmak, üyelerinin mesleki yararlarını ve bağımsızlıklarını korumak, ulusal ve uluslararası alanda mesleki gelişmeleri izlemek ve bu gelişmeler hakkında bilgi vererek, eğitim çalışmaları yaparak üyelerinin mesleki ilerlemelerine yardımcı olmak, mesleğin nitelikli elemanlar tarafından yürütülmesini sağlayacak çalışmalar organize etmek, bu nitelikteki çalışmalara katkıda bulunmak, denetim mesleğinin niteliğini yükseltmek için teoriyi ve pratiği geliştiren çalışmalar yapmak, meslekle ilgili kamu ve özel kuruluşlar nezdinde üyelerini temsil etmektir.”

Dernek, 2 Ekim 1995 tarihinde düzenlediği geniş katılımlı sempozyumla, uluslararası meslek standartları ve sertifikasyon konusunda mesleki gelişim ve paylaşım fırsatlarının sunulduğu ilk etkinliğini gerçekleştirmiş ve kısa sürede gelişim göstererek, 1996 yılında İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu (ECIIA) ile İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyeliğine kabul edilmiştir.

1998 yılında, Uluslararası İç Denetim Standartları TİDE tarafından Türkçeye kazandırılmıştır. 1997 yılında ilk Türkiye İç Denetim Kongresini gerçekleştirerek her yıl kesintisiz olarak devam eden ulusal mesleki buluşma geleneğini oluşturulmuştur.

TİDE’ nin çalışmaları sonucunda, 2000 yılında, Uluslararası Sertifika (CIA) Sınavı Türkiye’de de yapılmaya başlanmış ve meslekte sertifika dönemi açılmıştır.

Ulusal ve uluslararası kimliğe sahip olan meslek örgütünün, 122 Uluslararası İç Denetim Sertifikasına sahip profesyonel üyesi bulunmaktadır<sup>12</sup> (TİDE web sayfası).

---

<sup>12</sup> [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr), Erişim: 10.05.2007



## 2. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çerçevesinde oluşturulan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık” Özel İhtisas Komisyonunun 2000 tarihli Raporunda, kamu denetim sisteminin işleyişini etkileyen faktörler ele alınmış ve bu çerçevede sistemin etkinliği değerlendirilmiştir.

Söz konusu Raporun kamu denetim sistemine ilişkin tespit ettiği sorunlar aşağıda belirtilmektedir (DPT, 2000: 98-107):

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

- Denetim organizasyonları arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmayışı
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması

### 3. Kamu Harcama Yönetim Reform Programı

Dünya Bankası tarafından 2000 yılı Mart ayında başlatılan “Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal İnceleme” başlıklı bir çalışma 2001 yılı sonlarına doğru tamamlanmıştır. Bu çalışma sonucunda, pek çok kurum ve kuruluşu ilgilendiren oldukça kapsamlı ve üç yıllık bir döneme yayılan Türk Kamu Harcama Yönetim Reformunun ana hatları, aşamaları ve somut adımları ortaya konulmuştur. “Denetim ve kontrol enstrümanlarının kapsamının genişletilmesi ve etkinliğinin artırılması”, Kamu Harcama Yönetim Reform Programının ana hedeflerinden birini oluşturmaktadır.

“Kamu Harcama Yönetim Reformu Stratejik Çerçevesi” başlıklı politika dokümanında, iç denetim ve iç kontrol alanlarında, 2001, 2002 ve 2003 yıllarını kapsayan orta vadede bir dizi adımın atılması öngörülmüştür. Bu adımlar aşağıdaki gibidir:

#### a. 2001 Yılı

2001 yılında; mevcut kontrol, teftiş ve denetim süreçlerinin gözden geçirilmesi ve uluslararası standartlara uygun olarak iç kontrol ve iç denetim konularına ilişkin yeni bir yasa hazırlanması,

#### b. 2002 Yılı

2002 yılında; yeni iç kontrol ve iç denetim yasasının Parlamento'ya sunulması ve iç kontrole ilişkin standartların yayımlanması,

#### c. 2003 Yılı

2003 yılında; kamu kurumlarındaki performans yönetimi anlayışına paralel olarak Sayıştay'ın ve diğer denetim organlarının performans denetimi kapasitelerinin

geliştirilmesi, denetim sonuçlarının kamuoyuna açık olmasının sağlanması ve harcamacı kuruluşlarda iç denetim birimlerinin kurulması.

Kamu Harcama Yönetim Reformu uygulamalarını koordine etmek üzere Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilatı ve harcamacı kuruluşların üst düzey yetkililerinden oluşan bir Yönlendirme Komitesi oluşturulmuş ve Komite ile koordineli çalışmak üzere özel bir çalışma grubu kurulması öngörülmüştür. Bu Çalışma Grubu, denetim reformu çerçevesinde, mevcut kontrol, teftiş ve denetim süreçlerinin incelenmesine dayalı olarak, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu yeni bir iç kontrol ve denetim kanunu hazırlamakla görevlendirilmiştir.

#### **4. Avrupa Birliği Kapsamındaki Gelişmeler**

Aralık 1999 Helsinki Zirvesi'nde Avrupa Konseyi, Türkiye'yi, üye ülke siyasi ve ekonomik kriterlerini ve yükümlülüklerini yerine getirmesi kaydıyla, Avrupa Birliği aday ülkesi olarak onaylamıştır. Katılım öncesi süreçte Avrupa Birliği, Türkiye'nin kamu sektörü mevcut kurumsal kapasitelerini güçlendirme çabalarını destekleyecektir. AB'ye aday ülke konumuna gelmek, Türkiye'nin, mevzuatını, "Mali Kontrol ve Mali ve Bütçesel Hükümler" öncelik alanlarını içeren revize edilmiş "Katılım Ortaklığı Belgesinde" belirtildiği şekilde, AB müktesebatı ile uyumlaştırmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, "Mali Kontrol" ile "Mali ve Bütçesel Hükümlerin" uyumlaştırılması sürecinin kısa vadede başlayacağı ve orta vadede sonlandırılacağı, 19 Mart 2001 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilen "Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programda" belirtmiştir.

Ulusal Programın onaylanmasını müteakip, 24 Mart 2001 tarihinde "Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programın Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine ilişkin 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı" yürürlüğe girmiştir. Bu Karara göre, kamu kurum ve kuruluşları, müktesebatın kabulü ve uygulanmasına ilişkin gerekli idari değişikliklerin yapılması, personele hizmet içi eğitimin verilmesi ve bütçe ve AB kaynaklarına ilişkin onay ve idari değişikliklerin gerektireceği finansmanın kararlaştırılması görevlerini üstlenmiştir.

Hükümet, Ulusal Programın “Mali Kontrol” başlıklı 28 inci ve “Mali ve Bütçesel Hükümler” başlıklı 29 uncu Bölümleri ışığında; mevcut mali yönetim ve kontrol sistemlerindeki yetersizlik ve zayıflıkları belirlemiştir. Maliye Bakanlığı'nın 18 Mart 2002 tarihli onayı ile de bu konuda bir politika belgesi hazırlanmış ve uluslararası kabul görmüş standartlar ve AB uygulamaları rehberliğinde, kamu mali yönetimi ve iç mali kontrol alanına yönelik kapsamlı bir Kanunun hazırlıklarına başlanmıştır.

Revize edilerek son şeklini alan Ulusal Program, 23 Haziran 2003 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilmiş ve “Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programın Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı” ile birlikte 24 Temmuz 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Hem “Katılım Ortaklığı Belgesinde” hem de “Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programda”, Türkiye'nin Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde gerçekleştirmesi hedef gösterilen mali kontrol alanındaki öncelikler aşağıda verilmektedir:

a. Revize edilmiş “Katılım Ortaklığı Belgesi

19 Mayıs 2003 tarihli Katılım Ortaklığı Belgesinde, “Tam Üyelik Yükümlülüklerini Üstlenebilme Kapasitesi” başlığı altında, mali kontrol alt başlığında yer alan kısa vadeli öncelikler aşağıda gösterilmiştir:

- *“AB uygulaması ve uluslararası kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak kamu iç mali kontrol mevzuatının kabul edilmesi.*
- *Düzensizliklere ve katılım öncesi yardımı olumsuz etkileyen sahtekarlık vakaları şüphelerine yönelik muameleler için idari kapasitenin güçlendirilmesi.”*

b. Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Program

24 Temmuz 2003 tarihli “Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programda”, mali kontrol alanına ilişkin belirlenen hedef aşağıda gösterilmektedir:

ÖNCELİK 28.1. Avrupa Birliği uygulamalarına, uluslararası kontrol ve denetim standartlarına uyumlu olarak kamu iç mali kontrol mevzuatının kabul edilmesi.

Öncelik 28.1. başlığında belirtilen ilgili hükümler aşağıda yer almaktadır:

“Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Tasarısında, Avrupa Birliği uygulamalarına ve uluslararası standartlara uygun ve etkin işleyen bir kamu iç mali kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik olarak öngörülen hususlar aşağıdaki gibidir:

- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun faaliyet göstermesini, kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesini, kontrol ve denetim faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını sağlayacak bir kamu iç kontrol sistemi oluşturulacaktır.
- Etkin bir kontrol sistemi oluşturmak amacıyla, görev, yetki ve sorumluluklar dikkate alınarak mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesi, usulsüzlüklerin önlenmesi, belirlenmiş standartlara uyulması ve mali saydamlığın sağlanması için harcamacı kuruluşlarda yönetim sorumluluğuna sahip olanlarca gerekli önlemlerin alınması sağlanacaktır.
- İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlıkları sağlanacak ve iç denetim, kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin, etkin, ekonomik, verimli, mevzuata ve genel kabul görmüş standartlara uygun olmasını sağlayacak şekilde yürütülecektir.
- Tasarıda, mali yönetimde saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayacak ayrıntılı önlemler yer alacaktır.
- Muhasebe sistemi, karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin çalışmasını sağlayacak şekilde oluşturulacaktır.

- Yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında kayıp ve kötüye kullanımın önlenmesinden, kurum stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, belirlenmiş esas ve usuller ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanmasından ve sorumlulukları altındaki kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamaktan sorumlu tutulacaktır. Diğer taraftan, yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, idarelerinin amaçları, stratejileri, değerleri, taahhütleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılbaşında kamuoyunu bilgilendireceklerdir.
- Harcama yetkilileri, harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından ve ödeneklerin ekonomik, etkin ve verimli kullanılmasından sorumlu olacaklardır.
- İç denetim, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülecektir
- Dış denetim organı olarak Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol fonksiyonunu bırakarak, harcama sonrası dış denetim üzerinde yoğunlaşması sağlanacak ve denetim kapsamı genişletilecektir.”

Bu bağlamda, Avrupa Birliği ve uluslararası standartlarla uyumlu bir kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10 Aralık 2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24 Aralık 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanunun hükümlerinin uygulanmasına 1 Ocak 2005 itibarıyla başlanmıştır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VEREBİLİRLİK VE İÇ DENETİME YÖNELİK ÇALIŞMALAR

#### I. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VEREBİLİRLİK

Hesap verebilirlik, Türkiye açısından oldukça yeni bir kavramdır. Özellikle uluslararası kuruluşlarla yapılan çalışmalarda, Türk kamu mali yönetimi sisteminde bir değişim ihtiyacı olduğu ortaya çıkmış ve 1990'lı yılların ikinci yarısından itibaren önemli ölçekte bir reform çalışması başlatılmıştır. Avrupa Birliğinin 1999 yılında yaptığı Helsinki Zirvesinde Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliğine aday bir ülke olarak kabul edilmesi ile söz konusu çalışmalara hız verilmiştir.

Gerçekleştirilen reform çalışmalarında ortak özelliğinin ve temel ilkelerinin, genelde kamu yönetiminde özeldense kamu mali yönetiminde yetki devrinin sağlanması ve buna paralel olarak saydamlığın ve hesap verebilirliğin geliştirilmesidir. Bazı eleştirilere maruz kalan eski yapı terk edilerek, modern anlamda bir kamu mali yönetimi sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır.

#### A. KAMU MALİ YÖNETİM PROJESİ

Kamu mali yönetiminde gerçekleştirilen reform çalışmalarının başlangıç noktası olarak Kamu Mali Yönetimi Projesidir. Türkiye'de kamu mali yönetiminin, modern uygulamalara uyum sağlayabilmesi amacıyla 11.10.1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında Kamu Mali Yönetimi Anlaşması imzalanmıştır. Projenin kapsamı, bütçenin hazırlanması ve revizyonu, bütçenin uygulanması ve muhasebesi ile personel yönetimi konularından oluşmakta ve harcama ve personel yönetimi bölümü esas olarak kamu mali yönetimindeki tüm birimleri kapsayacak bir enformasyon sisteminin kurulmasını öngörmektedir. Proje, günümüzde de yürütülmekte olan reform çalışmalarının temeli olarak kabul edilmektedir.

Söz konusu proje, doğrudan hesap verebilirliğe atıf yapmamakla ve doğrudan hesap verebilirliğin sağlanmasını hedeflememekle birlikte, getirdiği yeniliklerin, hesap verebilirlik mekanizmalarını etkinleştiren uygulamalar olduğunu görülmektedir. Analitik bütçe sınıflandırması veya tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş gibi yapısal değişiklikler kamu kesiminin saydamlığını arttırarak yetkililerin hesap verebilirliğini güçlendirmektedir.

#### B. KALKINMA PLANINDA VE YILLIK PROGRAMLARDA HESAP VEREBİLİRLİK

1982 Anayasamızın 166. ncı maddesi, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı, ülke kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılmasını planlamanın, Devletin görevi olduğunu ifade etmektedir. Bu amaçla beşer yıllık dönemler itibariyle kalkınma planları hazırlanmakta ve devletin bu dönem içerisinde gerçekleştireceği faaliyetler ve çalışmalar açıklanmaktadır. Dolayısıyla ülkede kalkınma planının kapsadığı beş yıllık dönemde gerçekleşmesi beklenen gelişmelerin anlaşılması için kalkınma planlarına ve bunlara dayanarak hazırlanan yıllık programlara bakmak faydalı olacaktır. Hesap verebilirlik konusunda Türkiye'de yapılmak istenenleri anlamak için de yine öncelikle kalkınma planlarının ve yıllık programların konuya ilişkin öngörülerini ilgililere yol göstermektedir.

#### C. VIII. BEŞ YILLIK KALKINMA PLANINDA HESAP VEREBİLİRLİK

Hesap verebilirlik kavramının, hayata geçirilmesi gerekliliğine, 2001-2005 yıllarını kapsayan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında yer verilmiştir. Planın "VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planının Makroekonomik Politikaları, Hedefleri ve Tahminleri" başlıklı dördüncü bölümünün Makroekonomik Politikalar başlığı altında, siyasi ve yönetsel yetki ve sorumlulukların, kamusal hizmetin üretilmesi sürecinde açık olarak tanımlanacağı ve bu tanım üzerine kurulu bir hesap verme sorumluluğu geliştirileceği ifade edilmiştir (DPT, 2000: 28).

Ayrıca "Kamu Hizmetlerinde Etkinliğin Artırılması" başlıklı dokuzuncu bölümde kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında temel ilkelerin, verimlilik, etkinlik ve tutumluluktur. Dolayısıyla da performansın artırılması; kamu kurum ve kuruluşlarında görev ve teşkilat yapıları arasında uyum sağlanması, gerekli sayı ve nitelikte personel istihdamı, personelin bilimsel ve teknolojik gelişmeler ışığında



eğitiminin sağlanması, çalışanlarının performansını etkin bir şekilde ölçen bir sisteme kavuşturulması, yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi; kamu yöneticilerinin ve çalışanlarının politika ve strateji oluşturma kapasitesinin geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin sunumunda kalite anlayışının ve bu amaca yönelik yönetsel yöntemlerin yerleştirilmesi olacağı belirtilmiştir (DPT, 2000: 191).

Son olarak, Ekonomide Etkinliğin Artırılması başlıklı onuncu bölümün VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planının Temel Amaç, İlke ve Politikaları (2001-2005) kısmında, kamu yönetiminde performansın artırılması; yetki, işbölümü ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması; yetki devri ve esneklikle birlikte hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesi; kamu yöneticisi ve çalışanlarının niteliklerinin geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin sunumunda bilgi ve iletişim teknolojilerinden yaygın bir şekilde yararlanılması sağlanarak, kamu hizmetlerinin etkinliğinin artırılacağı öngörülmüştür (DPT, 2000: 230).

## **1. Yıllık Programlarda Hesap Verebilirlik**

### **a. 2001 Yılı**

2001 Yılı Programında VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planına paralel olarak, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında, yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın güçlendirilmesinin temel ilkeler arasında yer alacağı ifade edilmiştir (DPT, 2000: 242).

### **b. 2002 Yılı**

2002 Yılı Programında hesap verebilirlik, yine kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında temel ilkeler arasında sayılırken, halkın yönetim ve karar alma sürecine etkin katılımını ve denetleme işlevinin yanı sıra yerel yöneticilerin hesap vermesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulması ihtiyacının devam etmekte olduğu hatırlatılmaktadır (DPT, 2000: 262).

### **c. 2003 Yılı**

2003 Yılı Programında da kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında temel ilkelerden biri olarak hesap verebilirlik gösterilmekte ve ardından bağımsız

düzenleyici ve denetleyici kurumların saydam bir ortamda çalışmalarını ve hesap verebilmelerini temin edecek düzenlemeler yapılacağı belirtilmektedir (DPT, 2000: 252).

#### d. 2004 Yılı

2004 Yılı Programında öncelikle KİT sisteminde hesap verebilirlik standartları oluşturulması ve KİT yönetimlerinin özerkleştirilerek geliştirilmesi amacıyla yasal düzenleme yapılacağı ifade edilmektedir (DPT, 2000: 2). Ayrıca kamu mali yönetiminde etkinliği, şeffaflığı artırmak, hesap verebilirliği ve verilerin daha güvenilir ve analize uygun tutulmasını sağlamak amacıyla yapısal düzenlemeler yapılacağı belirtilmektedir. Programa göre bu kapsamda; analitik bütçe sınıflandırması uygulamasına 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren genel bütçeye dahil idareler ile katma bütçeli idarelerde geçilecek, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ilişkin çalışmalar sonuçlandırılacak, performans esaslı bütçeleme çalışmalarına stratejik planlama anlayışı doğrultusunda devam edilecektir (DPT, 2000: 5). Bunlar dışında kamu yönetiminin, vatandaş memnuniyetini esas alan şeffaf, katılımcı ve hesap verebilir yönetim anlayışının benimsenmesi doğrultusunda yeniden düzenlenmesi ve hizmetlerde etkinliğin artırılması amacıyla yürütülen reform çalışmalarının tamamlanması ve e-Devlet uygulamasının yurt çapında yaygınlaşması hedefler arasında sayılmaktadır (DPT, 2000: 141).

#### e. 2005 Yılı

2005 Yılı Programında ise Kamu mali yönetiminde etkinliği, şeffaflığı artırmak, hesap verebilirliği ve verilerin daha güvenilir ve analize uygun tutulmasını sağlamak amacıyla başlatılan yapısal düzenlemelere devam edileceği belirtilmiştir (DPT, 2000: 5). Programda ayrıca, kamu yönetiminde etkinliğin, saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanması, kamu hizmetlerinin etkili, verimli ve katılımcı bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla başlatılan Kamu Yönetimi Reformu çerçevesinde yapılanlar anlatılmaktadır. Buna ilişkin olarak, kamu yönetiminin temel ilkeleri, merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki görev ve yetki dağılımı, kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilatlanmasına ilişkin usul ve esaslar ile kamu yönetiminde denetime ilişkin genel çerçeveyi çizmek üzere 15 Temmuz 2004 tarih ve 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun TBMM'de kabul edildiği

ancak, söz konusu Kanununun 22 maddesi Cumhurbaşkanınca, yeniden görüşülmek üzere TBMM'ye iade edildiği belirtilmektedir (DPT, 2000: 245). Son olarak yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın geliştirilmesinin kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında temel amaçlardan biri olduğu tekrarlanmaktadır (DPT, 2000: 246).

Yıllık Programlarda, hesap verebilirliğe yapılan vurgunun giderek arttığı görülmektedir. İlk başlarda hesap verebilirliğin sağlanması kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında temel amaçlardan biri olarak sayılmaktayken daha sonraları hesap verebilirliğe ilişkin somut önlemlere ve gerçekleştirilen ilerlemelere yer verilmektedir.

#### f. 2006 Yılı

2006 Yılı Programında eski yıllara göre daha somut düzenlemeler öngörüldüğü söylenebilir. İlk olarak yönetimi anlayışına dayalı ve KİT'leri daha hesap verebilir kılacak yeni bir KİT yönetim sisteminin oluşturulması amacıyla KİT Yönetişim Kanunu çıkarılacağı belirtilmektedir (DPT, 2006: 5). Ayrıca 2006 yılı bütçesinin 10 Aralık 2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca merkezi yönetim bütçesi formatında hazırlandığı, bunun da kamuda şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerini geliştirdiği öne sürülmektedir (DPT, 2006: 66). Bundan başka bölgesel kalkınma politikaların uygulanmasında esas alınacak ilkelerden biri olarak hesap verebilirlik gösterilmektedir (DPT, 2006: 118).. Bunun yanında kamu yönetiminde yurttaş odaklı, etkili, kaliteli ve hızlı hizmet sunumunda aksamalar yaşandığı ifade edilmektedir. Bu aksaklıkların esneklik, saydamlık, katılımcılık, hesap verme sorumluluğu, öngörülebilirlik gibi çağdaş kavramları içselleştirememiş bir kamu yönetimi anlayışından ve çağdaş kavramları hayata geçirecek yöntem ve araçların kamu yönetimi sistemine uyarlanamamasından kaynaklandığı belirtilerek hesap verebilirliğe verilen önem vurgulanmaktadır (DPT, 2006: 125). Ayrıca hesap verebilirliğe verilen önem kamu kesiminde iyi yönetim çalışmalarının temel amaç ve görevlerinde de karşımıza çıkmaktadır. Programa göre ülkenin ekonomik ve sosyal gelişme sürecinin etkin yönetimini sağlamak üzere; kamu yönetiminin yurttaş odaklı, kaliteli, etkili ve hızlı hizmet sunabilen; esneklik, saydamlık, katılımcılık, hesap verme sorumluluğu, öngörülebilirlik gibi çağdaş kavramları benimsemiş bir anlayışa, yapıya ve işleyişe

kavuşturulması temel amaçtır (DPT, 2006: 128). Son olarak hesap verebilirliğin sağlanması için genel olarak kamuda yapılacak kanuni düzenlemelerin yanı sıra Yüksek Öğretim Kurumu, TRT gibi belli kuruluşları hesap verebilirliğinin sağlanması için yapılacak kanuni düzenlemelere yer verilmektedir.

#### D. TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ ADAYLIK SÜRECİNDE HESAP VEREBİLİRLİK

Türkiye'nin, 1999 Helsinki Zirvesi ile birlikte Avrupa Birliğine adaylık statüsü kazanması sonucu tüm kamu kesiminde bir değişim yaşanmaya başlamıştır. Bu değişimin önemli unsurlarından birisi de tüm kamu kesiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi olmuştur. Avrupa Birliği - Türkiye ilişkileri çerçevesinde hazırlanan metinlerde de Türkiye'de hesap verebilirlik sisteminin geliştirilmesine yönelik çeşitli tavsiye ve eleştiriler sıkça karşımıza çıkmaktadır.

##### 1. Katılım Ortaklığı Belgelerinde Hesap Verebilirlik

Katılım Ortaklığı Belgeleri, katılım öncesi stratejinin temel yapı taşlarını oluşturmakta ve her aday ülkenin Kopenhag kriterlerine uyum yönünde kısa ve orta vadede gerçekleştirmesi beklenen temel öncelikleri belirlemekte ve aday ülkelerin gösterdikleri ilerlemeler doğrultusunda gözden geçirilmektedir (İKT, 2005:18).

Avrupa Birliği Konseyi Kararı şeklinde yayınlanan Katılım Ortaklığı Belgelerinde hesap verebilirlik kavramına bakıldığında bunun yine son yıllarda gündeme geldiğini görülmektedir. Daha önce hazırlanan 2001 ve 2003 Katılım Ortaklığı Belgelerinde sadece polis teşkilatının hesap verebilirliği ile ilgili düzenlemeler yer alırken 2005 yılı Katılım Ortaklığı Belgesinde hesap verebilirliğin tüm kamu kesimi için artırılmasına ilişkin gereklilikler ifade edilmektedir.

2005 yılı Katılım Ortaklığı Belgesinde, kısa vadeli önceliklerin başında daha fazla etkinlik, hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması amacıyla kamu yönetimi reformlarının yürütülmesi gerektiği ifade edilmektedir (Çetinkaya, 2006:63). Ayrıca emniyet ve savunma hizmetlerinde daha fazla hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla yeni mekanizmaların oluşturulması ve bunların hayata geçirilmesi gerekliliği belirtilmektedir.

## 2. Ulusal Planlarda Hesap Verebilirlik

Avrupa Birliğine aday olan her ülke, Katılım Ortaklığı Belgesinde belirtilen önceliklerin yerine getirilmesine yönelik taahhütlerini içeren detaylı bir Ulusal Program hazırlamaktadır. Ulusal Program, belirlenen önceliklerin gerçekleştirilmesi ve alınması gereken önlemlere yönelik kısa ve orta vadeli bir takvim ile, bu amaçlar için gerekli insan ve mali kaynakları içermektedir. Ulusal Program, Katılım Ortaklığı Belgesine paralel olarak gözden geçirilmektedir (İKT, 2005:19).

Türkiye'de hesap verebilirlik sistemine Ulusal Planlarda da yer verilmiştir. 2001 yılında hazırlanan Avrupa Birliği Müktesebatın Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programının Üyelik Yükümlülüklerini Üstlenebilme Yeteneği başlığı altında yer alan Mali Kontrol ve Mali ve Bütçesel İşler bölümünde kısa vadeli hedefler gösterilmiştir. Söz konusu kısa vadeli hedefler arasında mevzuatı değiştirmeye yönelik alt yapı çalışmalarının hızlandırılarak, mali sistemin işleyişinde mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu ön plana alan ve bürokrasiyi azaltan mevzuat değişikliklerinin bir bütün halinde yaşama geçirilmeye çalışılacağı ifade edilmektedir (Çetinkaya, 2006:64).

2003 yılı Ulusal Programının Ekonomik Kriterler bölümünde Maliye Bakanlığınca hazırlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısının hesap verebilirliği sağlamayı amaçladığı ve gerçekleştirilen bütçe ve muhasebe alanındaki çalışmaların da hesap verebilirliği geliştireceği öne sürülmektedir (Çetinkaya, 2006:64). Ayrıca Programın Üyelik Yükümlülüklerini Üstlenebilme Yeteneği kısmının Mali Kontrol başlıklı 28. inci bölümünde, hazırlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tasarısının getirdiği yeniliklerin ve muhasebe sisteminin hesap verebilirliği geliştirici önlemler içerdiği tekrarlanmaktadır.

## 3. İlerleme Raporlarında Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik kavramı, ilerleme raporlarında da yerini almıştır. 1998 ve 1999'da hazırlanan İlerleme Raporlarında hesap verebilirlikle ilgili bir hususa yer verilmemiş ancak ilerleyen yıllarda hesap verebilirliğin önemi vurgulanmış ve gerekli düzenlemelerin yapılması gerekliliği ifade edilmiştir.

Katılım Öncesi Stratejinin önemli unsurlarından birisi de, Avrupa Komisyonu'nun her yıl düzenli olarak hazırladığı ve aday ülkelerin kaydettiği

gelişmeleri değerlendirerek önerilerde bulunduğu İlerleme Raporlarıdır. İlerleme Raporları, aday ülkenin ilgili kamu kurumlarından ve sivil toplum kuruluşlarından alınan bilgiler, Parlamento rapor ve kararları, Avrupa Konseyi, Avrupa Güvenlik ve İşbirliği Teşkilatı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve diğer uluslararası kurumlarla finans kuruluşlarının değerlendirmeleri dikkate alınarak Avrupa Birliği Komisyonu tarafından yapılan tespitleri içermektedir (İKT, 2005:19). Bu raporlar, aday ülkelerle müzakerelerin yürütülmesi veya adaylık sürecine girmiş olan ülkelerle ilgili karar alınması açısından Avrupa Konseyi için önemli bir kaynak oluşturmaktadır.

Avrupa Komisyonu, Merkezi ve Doğu Avrupa'daki on aday ülke, Kıbrıs Rum Kesimi ve Türkiye ile ilgili ilk ilerleme raporlarını Kasım 1998'de hazırlamıştır. 1999 yılından itibaren Malta da bu ülkelere katılmış, 2003 yılından itibaren ise bu raporlar Türkiye, Romanya ve Bulgaristan için hazırlanmıştır. 2005'de ise sadece Hırvatistan ve Türkiye için hazırlanmıştır.

2000 yılı İlerleme Raporunda öncelikle o dönemde müktesebatın Malları Serbest Dolaşımı başlıklı birinci faslı altında yer verilen kamu alımlar konusunda mevcut sistemin daha saydam ve hesap verebilir olması gerektiği ifade edilmektedir. Rapordaki ifadeden kamu alımları konusunda yeni bir mevzuat hazırlığı içerisinde olan Maliye Bakanlığının bu durumu göz önünde bulundurmasının istendiği anlaşılmaktadır. Ayrıca müktesebatın Mali Kontrol başlıklı 28. faslında Türk mali yönetim sisteminin mali saydamlık, hesap verebilirlik, maliyet-etkililik ve bağımsızlık gibi modern ilkelere dayanmadığı yönünde bir eleştiriye de yer verilmektedir<sup>13</sup>.

2001 yılında ise İlerleme Raporunda, Türk Hükümetinin yolsuzlukla mücadeleye ilişkin olarak planladığı önlemlerin, kamu kesiminde kaynak tahsisi konusunda saydamlıkla birlikte hesap verebilirliğin sağlanmasının amaçlandığı vurgulanmaktadır<sup>14</sup>. Ayrıca müktesebatın Mali Kontrol başlıklı 28. faslın genel değerlendirme bölümünde, Türk kamu iç mali kontrol sisteminin, gerek kavramsal gerekse de uygulama açısından tutarlı olmadığı, bütünleşik bir yasal çerçeveden

<sup>13</sup> <http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report1100/pdf/en/tuen.pdf> Erişim Tarihi: 15.05.2007.

<sup>14</sup> <http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2001/tuen.pdf> Erişim Tarihi: 15.05.2007. s. 18.

yoksun olduğu ve uluslararası alanda kabul görmüş güçlü mali yönetim, saydamlık, hesap verebilirlik ve performans yönetimi ilkelerini tutarlı bir şekilde izlemediği ifade edilmektedir<sup>15</sup>.

2002 yılı İlerleme Raporunda hesap verebilirliğe daha çok yer verildiği ve birçok konuda daha çok hesap verebilirlik sağlanması gerektiğini öne sürdüğü görülmektedir. Öncelikle üzerinde durulan husus seçim kampanyaların finansmanında saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>16</sup>. Bunun yanında müktesebatın Malları Serbest Dolaşımı başlıklı 1. inci faslı altında yer verilen kamu alımlarına ilişkin yasal düzenlemenin hayata geçmesi ile kamu alımlarında saydamlık, hesap verebilirlik ve rekabetin artacağı ifade edilmektedir<sup>17</sup>. Müktesebatın Adalet ve İçişlerinde İşbirliği başlıklı 24. üncü faslına ilişkin genel değerlendirmede, yolsuzlukla mücadelede, saydamlık ve hesap verebilirlik standartları yoluyla koruma sağlamanın, önleyici araçlar kullanmak kadar önemli olduğu vurgulanmaktadır<sup>18</sup>. Mali Kontrol faslına ilişkin genel değerlendirmede ise Türkiye'nin geleneksel kamu yönetimi ve kontrol yapıları ile Avrupa Birliği tarafından istenen bu sistemlere ilişkin kriterler arasında önemli bir boşluk olduğu ifade edilmektedir. Bu boşluğun sebebi olarak da özellikle yönetsel hesap verebilirliğin ve modern anlamda bir iç denetim sisteminin mevcut olmaması ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay arasında mevcut olan harcama öncesi kontrol alanındaki yetki çakışması ve çatışması gösterilmektedir. Sistemin geliştirilmesine ilişkin olarak yapılan önerilerde, ulusal bütçenin tamamının yönetimi ve denetimine ilişkin birleştirilmiş bir yaklaşım izlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bunlara da tüm kamu harcamaları için yönetsel hesap verebilirliğin getirilmesi eşlik etmelidir<sup>19</sup>.

2003 yılı İlerleme Raporun Mali Kontrol faslının altında Türkiye'nin geleneksel kamu yönetimi ve kontrol yapıları ile Avrupa Birliği tarafından

<sup>15</sup> <http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2001/tuen.pdf> Erişim Tarihi: 15.05.2007. s. 90.

<sup>16</sup> <http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2002/tuen.pdf> Erişim Tarihi: 15.05.2007. s. 23.

<sup>17</sup> <http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2002/tuen.pdf> Erişim Tarihi: 15.05.2007. s. 66.

<sup>18</sup> <http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2002/tuen.pdf> Erişim Tarihi: 15.05.2007. s. 121.

<sup>19</sup> <http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2002/tuen.pdf> Erişim Tarihi: 15.05.2007. s. 130.

istenen bu sistemlere ilişkin kriterler arasında mevcut olan büyük boşluğun devam ettiği vurgulanmakta ve bunun sebepleri arasında yine yönetsel hesap verebilirliğin mevcut olmayışı gösterilmektedir. Ayrıca ulusal bütçenin yönetimi ve denetimi konusunda birleştirilmiş bir yaklaşıma sahip olunması ve bununla birlikte yönetsel hesap verebilirliğin getirilmesi gerekliliği tekrar edilmektedir<sup>20</sup>.

2004 yılı İlerleme Raporunda Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun, bütçe dışı fonları tasfiye edilmesini ve harcamacı kuruluşların gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin tek bir ulusal bütçe altında toplanmasını öngördüğü ifade edilmektedir. Kanunun, ayrıca kamu mali yönetimi sistemi içerisinde yer alan tüm aktörlerin sorumlulukları ve hesap verebilirliklerine ilişkin bir çerçeve oluşturduğu ve merkezi bir mali yönetim ve kontrol sisteminden adem-i merkezi bir sisteme doğru geçişi mümkün kıldığı belirtilmektedir. Bundan başka Kanunun kamu kuruluşlarının faaliyetlerine ilişkin olarak raporlama zorunluluğu getirdiği ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu kamu muhasebe sistemi geliştirmeyi amaçladığı vurgulanmaktadır. Rapora göre Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye'nin kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerini, modern kamu mali yönetimi kavramları ve Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu bir şekilde düzenlemekle birlikte uygulamada ve özellikle bakanlıklar arası koordinasyonda zayıflıklar söz konusudur<sup>21</sup>.

Son olarak artık Mali Kontrolün 32. nci fasıl olarak yer aldığı 2005 yılı İlerleme Raporunda, özel olarak yönetsel hesap verebilirlik konusunda bir eleştiri ya da öneri yer almamakla birlikte kanuni düzenlemeler konusunda önemli adımlar atıldığı ancak uygulamaya ilişkin ikincil ve üçüncül mevzuatın hala hayata geçirilmediği dile getirilmektedir<sup>22</sup>.

İlerleme raporlarında hesap verebilirliğin, genel olarak kamu yönetimi, özel olarak da kamu mali yönetiminde yürütülen reform çalışmaları açısından oldukça

<sup>20</sup> [http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2003/pdf/rr\\_tk\\_final.pdf](http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2003/pdf/rr_tk_final.pdf) Erişim Tarihi: 15.05.2007. s. 130.

<sup>21</sup> [http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2004/pdf/rr\\_tr\\_2004\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2004/pdf/rr_tr_2004_en.pdf) Erişim Tarihi: 15.05.2007.

<sup>22</sup> [http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2005/pdf/package/sec\\_1426\\_final\\_en\\_progress\\_report\\_tr](http://ec.europa.eu/comm/enlargement/report2005/pdf/package/sec_1426_final_en_progress_report_tr). Erişim Tarihi: 15.05.2007.



önemli bir konumda bulunduğu görülmektedir. 2000'li yılların başlaması ile hesap verebilirliğe verilen önemin artmış olduğu ve son birkaç yıldır yürütülmekte olan reform çalışmaları sonucunda gerçekleştirilen düzenlemelerin hesap verebilirlik konusunda Avrupa Birliğini bir ölçüye kadar tatmin ettiği görülmektedir.

#### **4. Katılım Öncesi Ekonomik Programlarda Hesap Verebilirlik**

Katılım Öncesi Ekonomik Program "Kopenhag ekonomik kriterlerine uyumda aday ülkelere bir yol haritası oluşturulması amacıyla hazırlanan, üyelik öncesi süreçte AB'ye aday bütün ülkelerin hazırlamakla yükümlü olduğu bir programdır. Katılım Öncesi Ekonomik Program'ın amacı, Avrupa Birliği'ne üyelik için uygun ekonomi politikaları ve reformları belirlemek ve üyelik sonrasında Ekonomik ve Parasal Birliğe katılmaya yönelik kurumsal ve analitik yapının oluşturulmasıdır. AB Komisyonu Ekonomik ve Mali İşler Genel Müdürlüğü tarafından formatı geliştirilen ve temel amacı ve tedbirlerinin özetlendiği giriş bölümü ile başlayan Katılım Öncesi Ekonomik Program, 4 temel bölümden oluşmaktadır." Bunlar:

- Ekonomideki son gelişmeler,
- Detaylı Makro Ekonomik çerçeve,
- Kamu maliyesi,
- Yapısal Reformlar<sup>23</sup>.

Türkiye tarafından hazırlanan Katılım Öncesi Ekonomik Programlara baktığımızda, hesap verebilirliğe yapılan vurgunun son yıllarda giderek artan bir eğilim içerisinde olduğunu görmekteyiz. Diğerlerine göre daha kısa olan 2001 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında yalnızca Merkez Bankasının yüksek bir hesap verebilirlik seviyesine ulaşması için yeniden yapılandırılması ihtiyacından söz edilmektedir (DPT, 2001: 18). Bu Programda kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin geliştirilmesine yer verilmemiştir.

2002 yılında ise yapısal reformlar arasında sayılan Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanun Tasarısı kapsamında harcama sürecinde yetki, görev ve sorumlulukların yeniden belirlenmesi ve iç mali kontrolün etkinliğinin

<sup>23</sup> [http://www.euturkey.org.tr/abportal/content.asp?CID=3489&VisitID=\(EDF6897A-E5AB-43B1-B779-612840C49ADF\)&Time=3928](http://www.euturkey.org.tr/abportal/content.asp?CID=3489&VisitID=(EDF6897A-E5AB-43B1-B779-612840C49ADF)&Time=3928) Erişim Tarihi: 20.05.2007. (Katılım Öncesi Ekonomik Program Hakkında Bilgi)

artırılmasının hedeflendiği ifade edilmektedir. Bu amaçla, AB normlarına uyum temelinde, işlem akışkanlığını hızlandırma ve mali kontrolün bir yönetim aracı olarak etkinliğini artırma amacıyla, harcama öncesi mali kontrol yetkisinin, harcama sürecini zaafa uğratmayacak ölçüde, harcamacı birimlere devri söz konusu olacaktır. Harcamacı kurumların mali yönetim ve iç mali kontrol fonksiyonları, merkez teşkilatlarında mali hizmet birimlerini geliştirdikleri ölçüde artırılacak ve performans yönetimi ve hesap verme sorumluluğu ön plana çıkarılacaktır (DPT, 2002: 64-65).

2003 yılında hesap verebilirlik, oldukça kapsamlı bir şekilde düzenlenmiştir. Yapısal reformlar başlığı altında, bir önceki yıl olduğu gibi Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanun Tasarısının, kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu artırmayı amaçladığı ifade edilmiştir (DPT, 2003:79). Yine yapısal reformların altında Bütçe Kapsamının Genişletilmesi ve Mali Saydamlık başlığına yer verilmiş ve hesap verebilirliğin geliştirilmesi gerekliliği burada da belirtilmiştir. Kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması için temel şartlardan birisi olarak, mali işlemlerin uluslararası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulması gösterilmiştir. Saydamlık, hesap verebilirlik ve performans denetimine destek sağlayacak bir muhasebe sisteminin, sadece nakit esasında bütçe işlemlerini değil, tahakkuk esasında her türlü mali işlemleri kaydetmesi ve raporlaması gerektiği ifade edilmiştir. Devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilmesi ile, ülkemizde kamu yönetiminde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması, denetime uygun bir altyapı oluşturulması ve geçmiş yılların mali faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve geleceğe yönelik olarak politika oluşturulmasında ilgililere destek sağlayacak sağlam bir veri tabanı sisteminin kurulmasının amaçlandığı belirtilmiştir. Bu amaçla gerekli yasal düzenlemelerin 2006 yılı sonuna kadar tamamlanarak genel yönetim kapsamına dahil bütün kamu idarelerinde ortak muhasebe ve raporlama standartları ile çerçeve hesap planının uygulanması ve böylece sonuçların kolayca konsolide edilerek uluslararası standartlara uygun devlet mali istatistiklerinin üretilmesi, raporlanması ve saydamlık ve hesap verilebilirlik anlayışı çerçevesinde ilgililerin bilgisine sunulması planlanmaktadır (DPT, 2003: 81). Bunun dışında analitik bütçe kod sisteminin yaygınlaştırılarak hesap verebilirliğin geliştirilebileceği ifade edilmiştir. Zira analitik bütçe kod sisteminin, konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda

da uygulanabilir olması ve program sorumluların tespitine imkan vermesi nedeniyle, mali saydamlığın artırılmasına ve hesap verebilirliğin geliştirilmesine yardımcı olacağı belirtilmiştir (DPT, 2003: 82).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yayınlanmasından sonra hazırlanan 2004 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programı kamu yönetiminin tümünde yapılacak reform çalışmalarının amaçlarından biri olarak hesap verebilirliğin sağlanmasını göstermektedir. Özelleştirme ve yerleşme eğilimlerinin kabul görmesi, serbest piyasa düzenine dayalı rekabetçi bir stratejinin benimsenmesi, özel sektörün giderek gelişmesi ve sivil toplum örgütlerinin güçlenmesi sonucu kamunun rolünün yeniden belirlenmesi ihtiyacını ortaya çıktığı belirtilmiş, kamunun bazı alanlarda üretimden çekilerek düzenleyici ve denetleyici rolünün güçlendirilmesi, katılımcılığa önem veren, say dam ve hesap veren bir yapıya kavuşması gerektiği ifade edilmiştir (DPT, 2004: 84-85). Ayrıca 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile idarenin denetlenmesinin yollarından birisi olan kamuoyu denetiminin, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde ve kamusal kaynakların kullanılmasında saydamlık ve devletin hesap verme sorumluluğu artmış olacağına değinilmiştir (DPT, 2004: 87). Son olarak 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi davranış ilkeleri belirlenmekte ve uygulamayı gözetmek üzere Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurulacağı belirtilmiştir.

2005 yılı Katılım Öncesi Ekonomik Programında ise analitik bütçe sınıflandırması ile devlet muhasebesi ve mali istatistiklerde gerçekleştirilen yeniliklerin hesap verebilirliğe katkıda bulunduğu tekrarlanmıştır. Ayrıca kamunun bazı alanlarda üretimden çekilerek düzenleyici ve denetleyici rolünün güçlendirilmesi, daha genel bir ifadeyle, daha küçük ama etkin, katılımcılığa önem veren, saydam ve hesap veren bir yapıya kavuşması gerektiği ifade edilmiştir (DPT, 2005: 80).

Görüldüğü gibi hesap verebilirlik, Katılım Öncesi Ekonomik Programlarda oldukça önemli bir kavram olarak belirtilmiştir. 2001 yılından itibaren hazırlanan söz konusu programlarda, hesap verebilirliğe her geçen yıl daha fazla yer verilmiştir.

## E. HESAP VEREBİLİRLİĞE İLİŞKİN HUKUKİ VE YAPISAL DÜZENLEMELER

Gerek kalkınma planları ve yıllık programlarda gerekse de Avrupa Birliği ile ilişkiler çerçevesinde hazırlanan metinlerde yer alan görüş ve önerilerin hayata geçirilmesi amacıyla, çeşitli yapısal ve hukuki düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Öncelikle kamu harcamalarının daha iyi analiz edilebilmesi ve daha şeffaf bir hale getirilmesi amacıyla bütçe kod yapısı yenilenmiş ve devlet muhasebesinde tahakkuk esasına geçilmiştir. Bu iki düzenleme, kamu harcamalarında şeffaflığı arttırarak kamu kaynaklarını kullananların hesap verme sorumluluklarını geliştirmekte ve kamuoyuna kendileri tarafından finanse edilen harcamaları daha rahat izleme fırsatı sağlamaktadır.

Bununla birlikte Türkiye'de kamu kesiminde hesap verebilirlik kavramı, esas itibariyle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilmiştir. Bu Kanunla kamu kaynağını kullananların hesap verme sorumluluğuna sahip olduğu açıkça beyan edilmektedir.

### 1. Bütçe Kod Yapısına İlişkin Düzenlemeler

Daha öncede bahsedilen Kamu Mali Yönetim Projesi kapsamında yeni bir bütçe sınıflandırma sistemi geliştirmek üzere çalışmalar başlatılmış ve 1998 yılına IMF uzmanları ile birlikte Devlet Mali İstatistikleri (GFS) esasına dayanan yeni bir sınıflandırma modeli oluşturulmuştur. Model oluşturulduktan sonra bazı pilot uygulamalar gerçekleştirilmiş ancak daha sonra bu çalışmalara ara verilmiştir. Türkiye'nin Avrupa Birliğine adaylığı ile katılım sürecinin hız kazanması sonucu uluslararası standartlara uygun bir bütçe kod yapısı ihtiyacı tekrar gündeme gelmiştir. Daha önce hazırlanan bütçe kod yapısı, yeniden gözden geçirilerek Avrupa'da uygulanan ESA'95 standardına uygun hale getirilmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004:3-4).

Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) olarak adlandırılan bu yeni sistemle devlet faaliyetleri, OECD ve IMF tarafından yayınlanan bütçe saydamlığına ilişkin en iyi uygulamalara paralel olarak, kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik olarak üç ana sınıfa ayrılmıştır. Ayrıca fonksiyonel sınıflandırma ile ekonomik sınıflandırma arasında finansman tipi sınıflandırmaya yer verilmiştir(T.C. Maliye Bakanlığı, 2004: 4).

Hazırlanan yeni sınıflandırma sistemini hayata geçirmek amacıyla öncelikle Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sahil Güvenlik

Komutanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğü, Hacettepe Üniversitesi ve Ege Üniversitesinde pilot uygulamalar gerçekleştirilmiştir. 2004 yılında ise konsolide bütçe, Analitik Bütçe Sınıflandırmasına göre kanunlaşarak 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı, 2004: 3-4).

.Yeni bütçe kod yapısını yaygınlaştırma çalışmaları devam etmekte olup, 2006 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi tamamen Analitik Bütçe Sınıflandırmasına uygun olarak hazırlanmış ve kanunlaşmıştır. Ayrıca İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğünün 2005/57 sayılı Genelgesi ile belediyeler ve il özel idareleri ile bunların kurduğu birlik ve idarelerin (ASKİ, İSKİ, EGO vb.) 2006 yılı bütçelerini Analitik Bütçe Sınıflandırmasına göre hazırlamaları gerektiği ifade edilmiştir.

Yeni bütçe kod yapısı, kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığını daha net bir şekilde gözler önüne sermekte, kıyaslamalara olanak tanımaktadır. Özellikle kurumsal sınıflandırma yardımıyla kimlerin ve hangi birimlerin nelerden sorumlu olduklarının ve bu sorumlulukları yerine getirebilmeleri için kendilerine ne kadar kaynak sağlandığının tespit edilmesi kolaylaşmıştır. Ayrıca dönemler arasında kıyaslama yapma imkanı da artmıştır.

## **2. Devlet Muhasebesine İlişkin Düzenlemeler**

Kamu mali yönetimi alanında gerçekleştirilen reform çalışmalarının bir diğer ayağını da devlet muhasebesine ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır. Daha önceki devlet muhasebesi uygulamasında dağınık bir yapı gözlemlenmekte, genel yönetim içinde yer alan kurumların bütününe yönelik çalışmalar yapmak, standartlar ve kurallar oluşturmak üzere yetki verilmiş bir kurumun eksikliği hissedilmekteydi. Ayrıca uluslararası mali kuruluşlar, genel idareye ait mali istatistiklerin oluşturulamamasını da eleştirmekteydiler (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 16).

Dünyanın birçok ülkesinde, devlet muhasebesinde nakit esastan tahakkuk esasına doğru bir gelişme söz konusudur. Zira nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamakta ve bu durum, kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 16).

Söz konusu aksaklıkları gidermek ve yetkililerin hesap verme sorumluluklarını geliştirmek amacıyla Türkiye'de de tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanması yolunda bazı yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu yeni düzenlemeler için oluşturulan zaman planı aşağıda sayılan konulara odaklanmaktadır:

Genel yönetimi kapsayan uluslararası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sisteminin kurulabilmesi için üzerinde durulması gereken 5 aşama vardır.

- Kamu idarelerinde, istenilen detayda ve zamanında veri üretmeyi sağlayacak bir otomasyon altyapısının oluşturulması,
- Konsolide edilebilir, karşılaştırılabilir ve hesapların raporlama ihtiyacına uygun olarak sınıflandırıldığı çerçevede bir hesap planının oluşturulması,
- Bütün genel yönetim kapsamına dahil birimlerde uygulanabilecek, uluslararası standartlara uygun, muhasebe sistemi ve mali raporları hazırlanması,
- Yeni muhasebe sisteminin test edilmesi, eğitim çalışmalarının tamamlanması, ve Uygulamaya geçilmesi (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 17).

Bu amaçla öncelikle Maliye Bakanlığına bağlı, vergi daireleri dahil, yaklaşık 1600 saymanlık ve birimin otomasyonunu kapsayan say2000i Projesi tamamlanmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 17).

Muhasebe, yönetimin hesap verme yükümlülüğünü ifa etmesinin önemli araçlarından birisidir. Dolayısıyla Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ile getirilen gelişmiş raporlama sistemi sayesinde yönetimin hesap verme sorumluluğunu daha etkin bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2002: 16).

### **3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu**

Yukarıda da bahsedilen Kamu Mali Yönetimi Reformu ile başlayan ve uzun bir dönem devam eden çalışmaların bir ürünü olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilerek 24.12.2003 tarihinde

Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 1927 yılından itibaren yürürlükte olan ve kamu mali yönetiminin anayasası olarak kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu yürürlükten kaldıran bu Kanun, tüm kamu mali yönetimi sisteminde köklü değişiklikler getirmektedir. Bu değişiklikler, hesap verebilirlik, mali saydamlık, ekonomiklik, verimlilik ve etkililik, stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme ve iç denetim gibi yeni kavramları da beraberinde getirmiştir.

Kanunun geneline baktığımızda, hesap verebilirlik konusuna özel bir önem verildiği görülmektedir. Bu önem, Kanunun genel gerekçesinde de vurgulanmaktadır. Kanunun genel gerekçesinde "Kanun tasarısıyla, ... malî yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu malî yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmektedir." (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004:223). denmek suretiyle sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının oluşturulması Kanunun ana hedefleri arasında gösterilmektedir.

5018 sayılı Kanunda hesap verebilirliğe verilen önem daha ilk maddede kendini göstermektedir. 1. inci maddede, Kanunun amacı, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemek olarak ifade edilmiştir.

Bunun dışında 5. inci maddede, "Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır." denilmek suretiyle hesap verebilirlik kamu maliyesinin dayandığı temel ilkelerden biri olarak gösterilmiştir. Ancak esas itibarıyla hesap verebilirlik, "hesap verme sorumluluğu" başlığını taşıyan Kanunun 8. inci maddesinde düzenlenmektedir.

"MADDE 8.- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli

önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır."

Madde metnine baktığımızda, Türkiye'de hesap verebilirlik sistemin neleri kapsadığı, kimin kime karşı hesap verme sorumluluğuna sahip olduğu ana hatları ile anlaşılmaktadır. Madde metnine göre hesap verebilirlik, kaynakları etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınması konularında karşımıza çıkmaktadır. Burada reform çalışmalarında neyin amaçlandığı daha açık ortaya çıkmaktadır. Artık sadece önceden belirlenmiş kurallara veya mevzuata uyum, sorumluluktan kurtulmak için yeterli olmamaktadır. Kaynakların kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik gibi kavramlar ön plana çıkmaktadır.

Maddede her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olduğu belirtilmiştir. Ancak yetkili mercilerin kimler olduğu açıkça belirtilmemiştir. Yapılan bazı çalışmalarda yetkili kılınmış mercilerin, 5018 sayılı Kanun dışındaki diğer düzenlemeler ve uygulamadan yararlanarak anlaşılabilirliği ifade edilmektedir. Buna göre maddede anlatılmak istenen yetkili merciler:

- Belirtilen görev ve yetkileri kullananların hiyerarşik üstleri,
- Denetimle görevli olan kişi ve kurumlar,
- Meclisler (Merkezi yönetim için TBMM, mahalli idareler için meclisleri),

Bütçe hakkı gereği kamuoyudur (Kızılkaya, 2006:214-215).

Diğer bazı çalışmalarda ise farklı aktörlerin hesap vereceği farklı merciler olduğu ifade edilmektedir. Buna göre, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileri dış denetime karşı; üst yönetici bakana veya ilgili meclise karşı; bakan ise TBMM'ye karşı hesap verme sorumluluğuna sahiptir (Kerimoğlu, 2006: 237).

Kanununun 8. inci maddesi genel anlamda hesap verme sorumluluğunu düzenlerken ilerleyen maddelerde spesifik olarak Bakanların ve üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir.



Kanunun 10. uncu maddesinde Bakanların hesap verme sorumluluğu açıklığa kavuşturulmaktadır. Maddeye göre "bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur." Maddenin ikinci fıkrasında ise söz konusu hesap verme sorumluluğunun, neleri kapsadığı ve kime karşı olacağı açıklanmaktadır. Maddede bakanların, kamu kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumlu olacağı ifade edilmiştir. Bunun dışında bakanların kamuoyuna karşı sorumlulukları da söz konusudur. "Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler." denilmek suretiyle bu sorumluluk vurgulanmıştır.

Kanunun 11. Maddesinde ise kimlerin üst yönetici olacağı tanımlandıktan sonra üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu düzenlenmiştir. Kanuna göre "Üst yöneticiler;

- İdarelerinin 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,
- Sorumlulukları altındaki kaynakların kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden,
- Mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesinden
- 5018 sayılı Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden

Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar."

Ayrıca maddenin üçüncü fıkrasında üst yöneticilerin, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceği ifade edilmiştir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda, yukarıda bahsedilen hesap verme sorumluluklarının esas itibariyle faaliyet raporlarına dayanacağı anlaşılmaktadır. Kanunun faaliyet raporlarını düzenleyen 41. inci maddesinde, üst yöneticilerin ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlayacağı hüküm altına alınmıştır. Kanuna göre harcama yetkilileri sorumlulukların altında olan birime ilişkin olarak birim faaliyet raporu hazırlayacaktır. Üst yönetici de harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyecek ve kamuoyuna açıklayacaktır.

İdare faaliyet raporunda;

- İlgili idare hakkındaki genel bilgiler,
- Kullanılan kaynaklar, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgiler,
- Stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetler ve performans bilgileri yer alacaktır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına, mahallî idareler ise hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına göndereceklerdir.

İçişleri Bakanlığı, mahalli idarelerce gönderilen idare faaliyet raporlarını esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlayacak ve kamuoyuna açıklayacaktır. Raporun birer örneğini de Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderecektir.

Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları ise, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak olan ve mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmeleri de içeren genel faaliyet raporunda gösterilecektir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklayacak ve bir örneğini Sayıştaya gönderecektir.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacaktır. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşecek ve bu görüşmelere bakanla birlikte üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısı katılacaktır.

Kanununun 41. inci maddesinin son fıkrası ile faaliyet raporlarına ilişkin bazı detayların çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Bu hükme dayanarak Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştayın da görüşünü alarak Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliği hazırlamış ve bu Yönetmelik 17 Mart 2006 tarihli ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Yönetmelikte faaliyet raporlarının hangi hususları içereceği düzenlenmektedir.

Birim ve idare faaliyet raporlarında;

- İçerisinde idarenin misyon ve vizyonuna, teşkilat yapısına ve mevzuatına ilişkin bilgilerin, sunulan hizmetlerin, insan kaynakları ve fiziki kaynakları ile ilgili bilgilerin, iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelerin yer aldığı "Genel Bilgiler" bölümü;
- İdarenin stratejik amaç ve hedeflerinin, faaliyet yılı önceliklerinin ve izlenen temel ilke ve politikalarının anlatıldığı "Amaç ve Hedefler" bölümü;
- Mali bilgilere ile performans bilgilerine detaylı olarak yer verilen "Faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler" bölümü;
- Orta ve uzun vadeli hedeflere ulaşılabilmesi sürecinde teşkilat yapısı, organizasyon yeteneği, teknolojik kapasite gibi unsurlar açısından içsel bir durum değerlendirmesi yapılarak idarenin üstün ve zayıf yanların gösterildiği "Kurumsal kabiliyet ve kapasitenin değerlendirilmesi" bölümü;

- Faaliyet yılı sonuçları ile genel ekonomik koşullar, bütçe imkânları ve beklentiler göz önüne alınarak, idarenin gelecek yıllarda faaliyetlerinde yapmayı planladığı değişiklik önerilerine, hedeflerinde meydana gelecek değişiklikler ile karşılaşılabileceği risklere ve bunlara yönelik alınması gereken tedbirlerin yer aldığı "Öneri ve tedbirler" bölümü yer alacaktır.

Genel faaliyet raporunda;

- Merkezi yönetim bütçesi gelir ve gider hedefleri ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri,
- Kamu borç yönetimi raporu kapsamında borç stokundaki gelişmeler ve borçlanmaya ilişkin diğer bilgiler,
- Yıl sonundaki varlık ve yükümlülüklerin durumunu gösterir cetvel ile bunlara ilişkin bilgiler,
- Ödenek aktarmaları ve diğer ödenek işlemlerini gösteren cetvel,
- Bütçenin uygulamasına ilişkin olarak Bakanlık tarafından yapılan faaliyetler,
- İdarelerin stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme uygulamaları hakkında genel değerlendirmeler,
- Mahalli idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmeler,
- Bütçeden yardım alan dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllerin faaliyetlerine ilişkin değerlendirmeler,
- Bakanlıkça gerekli görülen diğer bilgiler, yer alacaktır.

Mahalli idareler genel faaliyet raporunda ise;

- Mahalli idare bütçeleri gelir ve gider hedefleri ile gerçekleştirmelerine ilişkin bilgi ve değerlendirmeler,
- Mahalli idareler, mahalli idarelere bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarının iç ve dış borçlarına ilişkin bilgi ve değerlendirmeler,
- Mahalli idarelerin insan kaynakları ile fiziki kaynaklarına ilişkin bilgi ve değerlendirmeler,

- Mahalli idare bütçelerinden yapılan yardımlar ile sosyal hizmet harcamalarına ilişkin bilgi ve değerlendirmeler,
- Mahalli idarelerin stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme uygulamaları hakkında genel değerlendirmeler,
- Mahalli idarelere ilişkin iç denetim sonuçları hakkında bilgi ve değerlendirmeler,
- Mahalli idarelere ilişkin olarak İçişleri Bakanlığınca yürütülen denetim ve gözetim faaliyetleri hakkında özet bilgiler,
- Mahalli idarelerin yıl içinde yapmış olduğu yatırımlar ile gelecek yıllara yaygın yüklenmelerine ilişkin bilgiler,
- Bakanlık ve İçişleri Bakanlığınca gerekli görülen diğer bilgiler,

yer alacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken bir nokta hesap verebilirliğin esas itibariyle birim ve idare faaliyet raporları vasıtasıyla yerine getirileceğidir. Genel faaliyet raporu ve mahalli idareler gene faaliyet raporu daha çok sistemin bir bütün olarak ne şekilde işlediğini göstermekle birlikte doğrudan ilgili kuruluşun veya yetkilinin hesap verebilirliğini sağlamamaktadır.

Hesap verebilirlikle ilgili olarak ayrıca 5018 sayılı Kanunun 17. maddesinde merkezi yönetim bütçesine ilişkin gider ve gelir tekliflerinin, ekonomik ve malî analiz yapılmasına imkân verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanacağı ifade edilmiştir.

Kanunun 49. uncu maddesinde ise bütçe tekliflerine paralel olarak, muhasebe sisteminin de karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabı çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği belirtilmektedir.

Son olarak Kanunun 68. inci maddesinde Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacının, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin;

kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olduğu ifade edilmiştir.

## **II. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA İÇ DENETİM**

5018 sayılı Kanununun 55 inci maddesinde iç kontrolün tanımına yer verilmiş ve iç denetim; mali yönetim ve harcama öncesi kontrol ile birlikte iç kontrolün bir parçası olarak kurgulanmıştır. Anılan Kanununun 63 üncü maddesinde ise iç denetimin tanımına yer verilmiştir. Bu maddeye göre;

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

Görüldüğü üzere bu madde ile iç denetimin ne olduğu ve bunun nasıl ve kimler tarafından yapılacağı hususları açıklığa kavuşturulmaktadır. Ancak yapılan tanımlamada dikkati çeken noktalardan birisi iç denetimin “nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti” olarak vurgulanmasıdır. Uluslararası tanımlamalarda güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti birbirinden ayrı olarak belirtilirken söz konusu kanun hükmü, iç denetimin nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olduğunu vurgulamaktadır.

Anılan Kanununun “iç denetçinin görevleri” başlıklı 64. maddesi ise şöyledir:

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

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının,mali işlemlerle ilişkin karar ve tasarruflarının,amaç ve politikalara kalkınma planına programlara stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesine iyileştirme yönelik önerilerde bulunmak.
- 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 ve uluslar arası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.İç denetçi görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilmez ve yaptırılmaz.

İç denetçiler raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere iç denetçinin görevleri tek tek sayılmış ve bu görevleri yerine getirirken İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenecek olan uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun hareket edeceği vurgulanmaktadır. Ayrıca maddede iç denetçinin görevini yerine getirilen bağımsız olduğu belirtilerek iç denetçinin üst yönetimce baskı altına alınmaması için asli görevi dışında hiçbir iş verilemeyeceği veya görevlendirme yapılamayacağı hususu hüküm altına alınmaktadır. Son olarak madde, iç denetçinin hazırlayacağı raporların İç Denetim Koordinasyon Kuruluna ulaşıncaya kadar izleyeceği sürecide belirtmektedir.

İç denetçinin nitelikleri ve atanması hususu ise söz konusu Kanununun 65 inci maddesinde açıklığa kavuşturulmaktadır. Bu madde hükmüne göre;

“İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet memurları Kanununun 48inci maddesinde belirtilen ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyonu Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.
- Mesleğin gerektirdiği bilgi ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerinde iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığında iç denetim eğitimine tabi tutulur. Eğitim programı iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali 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 işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığına çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır. İç denetçiler kamu idareleri itibariyle sayıları çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyonu Kurulunca hazırlanarak Maliye Bakanlığına teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Anılan madde hükmünde iç denetçilerin atanması için gerekli şartlar belirtilmektedir. Ayrıca kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacakların İç Denetim Koordinasyonu Kurulu koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tabi tutulması ve verilmesi planlanan eğitimin içeriğine ilişkin hususlar ile ilgili düzenlemelerde de yer verilmektedir. Bu maddeye göre iç denetçi adayları eğitimi başarıyla tamamladıkları takdirde sertifika alacaklar ve üst yöneticiler ise bu adaylar arasından kendi idarelerinde çalışacak olan iç denetçileri belirleyerek atayacaklardır. Madde ayrıca iç denetçilerin çalışma usul ve esasları ile iç denetçi adaylarının eğitimi hususlarında düzenlemeler yapan yönetmeliklerin çıkarılmasından yetki vermektedir.



5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 66 ncı maddesi “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” başlığı taşımakta olup aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu yedi üyeden oluşur.Üyelerden biri Başbakan biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığını 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 67nci 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 şarttır.Üyeler bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyonu 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 Koordinasyonu Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç Denetim Koordinasyonu Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder.Başkan ve üyelerine ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000)gösterge rakımının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.

Anılan madde de İç Denetim Koordinasyonu Kurulunun bağlı olduğu bakanlık kurul üyelerinin nitelikleri atanma şekilleri ve toplantı ücreti gibi konularda düzenlemeler yapılmakta ayrıca Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kuruluna İç Denetim Koordinasyona Kurulunun çalışma usul ve esaslarını belirleyen yönetmeliğini çıkarma yetkisi verilmektedir.

Söz konusu Kanununun 67 nci maddesinde İç Denetim Koordinasyonunun Kurulunun görevleri belirtilmiş olup madde metni aşağıdaki şekildedir:

“İç Denetim Koordinasyonu Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek
- Uluslar arası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliği sağlamak
- Yolsuzluk veya usulsüzlükten ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilere bulunmak
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunmaması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak
- İdarelerin iç denetim değerlendirmek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açılmak.
- İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

Bu madde de Kurulun görevlerini tadai olarak sayılmakta ve Kurulun iç denetim sistemini izleyen bağımsız e tarafsız bir organ olarak görev yapacağı belirtilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu “İç denetim“, “İç denetçinin görevleri”, “İç denetçinin nitelikleri ve atanması”, “İç Denetim Koordinasyonu Kurulu” ve “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri madde başlıkları altında iç denetimi genel hatları ile düzenlemektedir.

Ayrıca iç denetim sisteminin Kanunu öngördüğü nitelikte oluşturulup kurulabilmesi için gerekli olan geçiş döneminde karşılaşılabilecek sorunları en aza indirmek ve sisteme bir an önce işlerlik kazandırmak amacıyla hala müfettiş kontroller denetçi murakıp gibi denetim elemanı olarak çalışmakta olan ya da en az 5 yıl bu unvanlarla çalışmış olan kişilerin tecrübeleri faydalanabilmek için doğrudan iç denetçi olarak atanabilmesi olanak sağlayan bir düzenleme 5018 Sayılı Kanunun Geçici 5 inci maddesin bendinde yapılmıştır. Buna göre “En geç 31.12.2004” itibarıyla

d) Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi , Maliye Müfettişi Hesap uzmanı, Bütçe Kontrolü, Muhasebat Kontrolü, Milli Emlak Kontrolü, Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Kontrolü, Hazine Kontrolü

kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevde bulunanlar kamu idarelerinde İç Denetçi,

Bakanlık, Müsteşarlık, Başkanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar ,kendi, idarelerinde özel bütçeli idarelerde ,mahalli idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi, Olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler...”

Söz konusu Kanunun Geçici 5 inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında ise doğrudan iç denetçi olarak atanabilecek olanların ilgili Kanunun öngördüğü sistemin uygulanmasına yönelik olarak eğitime tabi tutulacağı ve bu göreve atananların kendilerinin istekleri doğrultusunda önceki kurumlardaki kariyer ve mesleklerine uygun kadrolara yeniden atanacakları hükme bağlanmaktadır. Söz konusu fıkralar Kanunda şu şekilde düzenlenmektedir:

“Bu görevlere atananlar bu Kanunun öngördüğü sistemin uygulanmasına yönelik eğitime tabi tutulur.

Bu şekilde anılan görevlere atananlar talepleri üzerine önceki kurumlarında kariyerlerine veya mesleklerine uygun kadrolara tekrar atanırlar.”

Özetle 5018 sayılı Kanunun Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu daha önce özel sektörün başarıyla uyguladığı iç denetim sistemini kamu sektörüne taşımakta ve yukarıda belirtilen düzenlemeleri bünyesinde barındırarak şu ana kadar var olan denetim anlayışımıza köklü değişiklikler getirmektedir.

## SONUÇ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunumuzda yer alan hesap verme sorumluluğu ve iç denetimin önemi günümüzde daha da çok artmıştır. Hesap verme sorumluluğu ve iç denetim hem kamusal sektörü hem de özel sektörü yakından ilgilendiren kavramlardır.

Hesap bir başka kişiye ya da bir makama verilmektedir. Hesap verme sorumluluğunun etkili olabilmesi için, kamu kurumunun ya da özel sektörün, rollerinin ve sorumluluklarının açık olması yanın da performans beklentilerinin de açık olması gerekir.

Hesap verme sorumluluğunun kavranış ve algılanış biçimi oldukça önemlidir. Hesap verme sorumluluğu otoriter yönetimlere karşı denge ve kontrol sağlama aracı iken demokratik sistemin temel unsurudur. Ayrıca hesap verme sorumluluğu bürokrasilerin daha fazla vatandaşa hesap vermesini sağlamaktadır. Bunların yanında hesap verme sorumluluğu anayasal demokrasilerin önemli bir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hesap verme sorumluluğu vatandaşlar ile kamusal görevi yerine getirenler, kamu kurumlarının içlerindeki hiyerarşik basamaklar arası ve siyasetçilerle bürokratlar arası denge sağlama aracıdır.

Hesap verme sorumluluğunda, bilgi-eylem-cevap dizisi, bilginin hesap verebilirlik müessesesinin etkin bir şekilde işlemesi için gerekli en temel koşuldur. Bütün hesap verebilirlik müesseseleri, yönetim faaliyetlerine ait bilgiye maksimum düzeyde erişim ihtiyacı duymaktadırlar. Maksimum kalitede ve miktarda bilgi olmazsa, anlamlı bir hesap verebilirlik ilişkisi mümkün olmayacaktır. Bunun yanında hesap verebilirlik müessesesi, etkili olabilmek için, yönetim hakkındaki bilgiyi anlamaya ve analiz etmeye, analizleri yönetime yönelik tutarlı taleplere dönüştürmeye ve bu talepleri yönetime iletmekle sorumludur.

Hesap verebilirlik türlerine bakıldığında dikey hesap verebilirliğin etkili olması için özgür ve adil seçimler olması gerekir. Özgür ve adil seçimler dışında dikey hesap verebilirliğin iyi işlemesi için faal ve iyi örgütlenmiş sivil toplum kuruluşları gereklidir. Dikey hesap verebilirliğin önemli olduğu kadar yatay hesap verebilirlikte önemlidir. Politik hesap verme sorumluluğunda seçim ve oylama mekanizması bir tür hesap verme sorumluluğu mekanizmasıdır. Siyasilerin halka hesap vermeleri gerekmektedir. Ayrıca hesap verebilirlik, yürütmenin meclise karşı sorumluluğudur.

Ayrıca parlamentolar hesap verme sorumluluğunu, genellikle kendine bağlı olarak çalışanlar aracılığıyla yani kamu denetçileri, yani ombudsmanlar aracılığı ile yapmaktadırlar. Ancak ülkemizde ombudsman kavramı henüz geliştirmemiştir.

Hesap verme sorumluluğu örgütsel emirlere uymayı, dışsal zorunluluklara uyumu, bireysel tercihlere ve uzmanlığa saygıyı ve önemli dışsal grupların istediklerine cevap verebilir olmalıdır.

Hesap verebilirlik süreci önemli olduğu kadar ekonomik ve etkinliği de kapsmalıdır. Hesap verme sorumluluğunun amacı kamusal yönetim kapasitesinde iyileşme sağlamaktır. Ancak ülkemizde bu amaca pek hizmet ettiği söylenemez. Şöyle ki, insan gücü etkin olacak şekilde eğitilmemiş, donatılmamış ve organizasyonlar yapılandırılmamıştır. Bunu sağlayabilmek için ya da arzu edilen sonuçlara ulaşmak için bir performans kriteri getirilmelidir. Yani personele teşvik ve ödüller yaratarak pozitif yatırımlar kullanılmalıdır.

Hesap verebilirlikte elde edilecek bilgi ister doğrudan yönetimden olsun, ister dolaylı olarak diğer kaynaklardan olsun doğru ve zamanında elde edilmelidir. Çünkü hesap verebilirlik müessesesi bilgi girdilerine dayanarak hareket etmektedir. Dolayısıyla yönetim bilgileri doğru ve zamanında vermek zorundadır. Şöyle ki hesap verebilirlik müessesesinin etkililiği, yönetimden bilgi edinme hususunda verilecek tepkinin uygunluğuna ve zamanındalığına bağlıdır. Daha sonra bu bilgiyi anlamaya, analiz etmeye, analizleri yönetime yönelik tutarlı taleplere dönüştürmeye ve bu talepleri yönetime iletmekle görevlidir. Tabi hesap verebilirlik müessesesi bu bilgileri ister resmi ister gayri resmi yoldan elde edebilmesi için yeterli güce sahip olmalıdır.

Saydamlığı sağlayabilmek için etkili ve iyi işleyen bir hesap verme sürecine sahip olmak gerekir. Yani hesap verme sorumluluğu süreci saydamlığı sağlamanın bir aracıdır.

Ülkemizde kamu kesiminde hesap verme sorumluluğu çok etkin bir şekilde işlememektedir. Çünkü kamu kesiminde bürokrasinin ağır olması ve hesap verme sorumluluğu altında olan yetkililerin ve görevlilerin, görevlerinin ifasını yeterince yapmadıkları veya görevlerini aksattıkları için kamusal hesap verme sorumluluğu etkin işlememektedir. Bunun yanı sıra hesap verecek kişinin ya da kurumun eğitim seviyeleri ve vicdani düzeyleri yüksek olmadığı görülmektedir. Kaldı ki hesap verme sorumluluğu Anglo Sakson ülkelerinde ve gelişmiş ülkelerde yönetimde çağdaşlık ile demokrasiyi buluşturmaktadır. Bu da personelin eğitimi ve vicdanı ile sağlanmaktadır.

Bunların yanında ülkemizde etkin bir hesap verme sorumluluğunun işleyebilmesi için sorumluluk çerçevesinin temel öğelerinin yasalaştırılması gerekir. Buna ilaveten elde edilen sonuçların da denetlenmesi gerekmektedir.

Denetim faaliyeti, her zaman kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak görülmüştür ve giderek kamu kesimi performansının geliştirilmesi için bir araç olarak algılanmaya başlamıştır. İç denetimde asıl olan, üst yönetime karşı sorumlu olanların sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirebilmeleri için destek sağlamaktır.

İç denetim bağımsız ve tarafsız olmalıdır. Her yöneticinin ihtiyaçları doğrultusunda yönetime tavsiye ve destek sağlamalıdır. İç denetim birimi ister kamu kurumunda ister özel sektörde olsun, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek üzere tasarlanmalıdır. Bu doğrultuda kurumun hedeflerine ulaşmasında yardımcı olmalıdır.

İç denetim faaliyeti yönetimin kendisinin izleyemediği faaliyetleri izlemesini sağlar. Bunun yanında riskleri tanımlar ve bu riskleri asgari düzeye indirilmesi için yönetime önerilerde bulunur. Ayrıca iç denetim sayesinde yönetim bu risklere karşı önlem olarak bir nevi tasarruf yapmış sayılır.

İç denetçi olarak görevlendirilenler sürekli olarak eğitim seviyelerini geliştirmek zorundadırlar. Şöyle ki sürekli olarak kanun, mevzuat veya yürütmelik değişmektedir. İç denetçi bunların takibini iyi yapmalıdır. Bunun yanında iç denetçinin yönetime danışmanlık yapmaktadır.

Etkin bir iç denetimin sağlanabilmesi için etkili bir iç kontrole ihtiyaç vardır. Etkili bir iç kontrol sistemi ile birlikte hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme iç denetimin etkin şekilde çalışmasıyla mümkün olmaktadır. Yani iç denetim iç kontrole ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.

Bunun yanında etkin bir iç kontrol sisteminin oluşması için iç denetçinin üzerine önemli görevler düşmektedir. Bu görevleri şöyle özetleyebiliriz:

- İç denetçi finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin açıkça ifade edilmesinde, ölçülmesinde, sınıflandırılmasında ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalıdır.
- İç denetçi, kuruluşun raporları ve faaliyetleri üzerinde önemli derecede etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşların bunlara uygunluk içinde olup olmadığını belirlemelidir.
- İç denetçi varlıkların koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmelidir.
- İç denetçi, çıktılarının veya sonuçlarının belirlenen hedeflere uygun olup olmadığını, faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidir.

## EKLER

### NİTELİK

### STANDARTLARI

#### 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 ulaşmasını 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 ulaşmasını 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 gözlemek ve değerlendirmek amacıyla 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, kapsamalıdır.

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 ulaşılabildiğini 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

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

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

İç denetçiler, iç denetimin "Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını" belirtmelidir. Ancak iç 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 iç 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, üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

## **ÇALIŞMA STANDARTLARI**

### **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 ulaşır

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 tasarımı, 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 saklanması 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 amacıyla 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.

## KAMU İÇ DENETİM

### RAPORLAMA STANDARTLARI

#### I. GİRİŞ

Kamu iç denetim raporlama standartları, 5018 sayılı Kanununun 67 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK-Kurul) tarafından belirlenmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43 üncü maddesi uyarınca, iç denetim birimleri ve iç denetçilerin raporlamalarında bu standartlara uymaları zorunludur.

İç denetim birimleri, raporlamaya ilişkin hususları bu standartlara uygun olarak kendi iç denetim birim yönergelerinde düzenlerler.

#### II. RAPOR ÇEŞİTLERİ

İç denetim faaliyetleri sonucunda ilgisine göre aşağıdaki raporlar düzenlenir:

- İç denetçiler tarafından yapılan her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda “Denetim Raporu”.
- İç denetçiler tarafından danışmanlık faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme ve araştırmalar ile usulsüzlük ve yolsuzluk tespitine dair çalışmalar sonucunda “İnceleme Raporu”.
- İç Denetim Biriminin yıllık faaliyet sonuçlarını içeren “İç Denetim Faaliyet Raporu”.

#### A. DENETİM RAPORU

##### 1. Raporlama ilkeleri

Her iç denetim faaliyeti, düzenlenecek raporla kayıt altına alınır.

Raporlamada aşağıdaki ilkelere uyulur:

- Raporlarda denetimin amacı, kapsamı ve elde edilen sonuçlar ile denetçi kanaati belirtilmelidir.
- Rapordaki ifadeler doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı ve tam olmalıdır.
- Raporlarda, ilgili yöneticilerin beklentileri, algılamaları ve ihtiyaçları dikkate alınmalıdır.
- Daha önce rapor edilmiş tespit ve tavsiyeler varsa bunlara ait bilgilere raporlarda yer verilebilir.
- Her raporun bir özeti düzenlenmelidir.
- Rapor sunulmadan önce tamlık, doğruluk, uygunluk ve okunabilirlik açısından gözden geçirilmelidir.
- Raporlar tespit edilen risklerin önemi ve alınacak önlemlerin ivediliği gibi konular gözetilerek idareye değer katacak optimum bir zaman

içerisinde sunulur. İşin niteliğine göre ihtiyaca hizmet edeceği düşünülen ve zamanlama gereği öncelikle bildirilmesi gereken hususların varlığı halinde esas rapor düzenlenene kadar ara raporlar düzenlenebilir.

- Denetçi kanaatinin oluşmasına dayanak teşkil eden belgeler rapora eklenmelidir.
- Yapılan denetimler esnasında tespit edilen iyi uygulama örnekleri raporlarda ayrı bir bölümde gösterilmelidir.
- Raporlar denetlenen birim, üst yönetim, iç denetim birimi gibi sunulacak merciler dikkate alınarak ihtiyaca uygun sayıda düzenlenmeli ve gönderileceği yerler dağıtım listesinde gösterilmelidir.
- Nihai raporun önemli bir hata veya eksiklik içerdiği sonradan anlaşılırsa; iç denetim birim yöneticisi, ilgili iç denetçi tarafından yazılan düzeltilme notunu, dağıtım yapılan bütün taraflara iletmelidir.
- Denetim raporlarında, denetimin “Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığı” belirtilmelidir. Ancak bu ibarenin kullanılabilmesi için, iç denetim birim/faaliyetinin 1312 No’lu standart kapsamında kalite geliştirme programı değerlendirmesinin yapılması ve değerlendirme sonucunda standartlara uygunluğunun teyidi gerekir. Denetim görevinin yürütülmesi esnasında söz konusu Standartlara aykırılıkların ortaya çıkması halinde ise tam olarak uyulmayan standartlar, aykırılık sebepleri ve aykırılığın göreve etkisi özel durum açıklaması olarak raporda belirtilmelidir.
- Raporların düzenlenmesi, sunulması ve saklanması gizlilik ilkesi gözetilir.

## 2. Rapor yazım ilkeleri

Raporun yazılmasında aşağıdaki ilkeler gözetilir:

**Doğruluk:** Raporun gerçeklere dayanmasını ifade eder. Bu amaçla rapora ait bilgiler, çalışma kağıtları ve denetim bulgularının yer aldığı denetim dosyasından elde edilir.

**Tarafsızlık:** Gözlem, tespit, sonuç ve önerilerin gerçeğe dayalı, çarpıtmadan uzak ve önyargısız olarak ortaya konulmasını ifade eder.

**Açıklık:** Raporun yeterli bilgiyi anlaşılır şekilde ortaya koymasını ve gereksiz teknik ifadelerden kaçınılmasını ifade eder.

**Ölçülebilirlik:** Yapılan testlerin, örneklemelerin ve yorumların mümkün olduğunca karşılaştırılabilir ve rakamsal olarak ortaya konulabilir olmasını ifade eder.

**Kısalık (Öz):** Uzun anlatımdan ziyade konunun anlaşılabilir kısalıkta ortaya konulmasını ifade eder.

**Yapıcılık:** Raporla kullanılacak ifade biçimi ve yapılan vurguyla ilgili olup, kişileri ve geçmişi eleştirmekten ziyade, sistemi değerlendiren ve iyileştirmeye yönelik ifadelerin seçilmesini kapsar.

**Tamlık:** Raporun ayrıca bir açıklama ya da sözlü yorum gerektirmeyecek şekilde yazılmasını ifade eder.

**Zamanlılık:** Raporun idareye değer katacak optimum bir zaman içerisinde düzenlenmesi ve sunulmasını ifade eder.

**Kararlılık (Çözüm):** Raporun yapılan tespitler doğrultusunda, neyin nasıl düzeltilebileceğini gösteren önerileri içermesini ifade eder.

## 3. Raporun kapsam ve biçimi

Denetim raporunda asgari olarak denetimin amacı, kapsamı ve sonuçlarına yer verilir. Tavsiye edilen rapor biçimi aşağıda yer almaktadır.

#### a) Rapor kapağı

Raporun birinci sayfası kapaktır (**Ek:1**). Rapor kapağında aşağıdaki hususlara yer verilir;

- İç denetim biriminin adı,
- Denetlenen birim/konu adı,
- İç denetçi ya da denetçileri ile varsa denetim gözetim sorumlusunun adları,
- Rapor numarası,
- Rapor tarihi.

#### b) Rapor sunumu

Bir sayfayı geçmeyen rapor sunumu rapor kapağının ardında yer alır (**Ek:2**). Bu sunumda aşağıdaki hususlara yer verilir;

- Raporun kime hitaben yazıldığı,
- Rapor tarihi,
- Denetimin türü,
- Denetimin dönemi, konusu ve kapsamı,
- Denetimin “Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığı” ifadesi veya bu Standartlara aykırılıklar söz konusu ise tam olarak uyulmayan standartlar, aykırılık sebepleri ve aykırılığın göreve etkisinin belirtildiği özel durum açıklaması,
- Nihai raporun, taslak rapordan sonraki görüşmeler ve toplantılarda (kapanış toplansının tarihi de verilebilir) ele alınan yorum ve cevapları da içerdiği bilgisi,
- Raporun tebliğinden itibaren süre öngörülerek izleme sürecinin başlayacağını ve bu evrede sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğinin izleneceğinin belirtilmesi,
- Denetim sonucunda ulaşılan; “yeterli”, “düzeltme/iyileştirme gerektiriyor” ya da “yönetimin dikkatini gerektiriyor” gibi somut görüş ifadeleri,
- İsteğe göre denetlenen birim personeline sorumluluk anlayışları ve sağladıkları bilgiler nedeniyle “teşekkür notu”,
- Denetime katılan her bir denetçinin adı ve imzası.

#### c) Dağıtım listesi

Denetlenen birimler, üst yönetici, iç denetim birim yöneticisi gibi raporla ilgili gerekli tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek seviyedeki kişilerin unvanları ile adreslerini içeren bilgilere yer verilen dağıtım listesi rapor sunumunun ardında yer alır (**Ek:3**).

#### d) Rapor özeti

Raporun önemli bilgilerini içerecek rapor özetinde aşağıdaki hususlara yer verilir (**Ek:4**);

- Denetimin hukuki çerçevesi, amacı, kapsamı ve yönteminin açıklandığı “Tanıtım” bölümü,

- Tespit edilen riskler, varsa risk kodu, anahtar bulgular ve risk seviyelerinden oluşan “Risk Değerlendirmesi” bölümü,
- Denetim bulguları, öneriler, yönetimin cevabı ve eylem planından oluşan “Denetim Bulguları ve Öneriler” bölümü,
- Denetlenen birimin cevaplarını içeren “Rapora Cevap ve Eylem Planı” bölümü,
- Bulgu ve öneriler ile rapora verilen cevap ve eylem planı kapsamında uzlaşmaya varılamayan hususlar ve bunlara ilişkin denetçinin nihai değerlendirmelerini içeren “Uzlaşılamayan Konular” bölümü,
- Denetlenen birimle ilgili “Güçlü ve Zayıf Yönler” bölümü.

#### e) Rapor metni

Rapor metni asgari olarak aşağıdaki hususları içerir;

- Görevin amaç ve kapsamı ile denetlenen birim hakkındaki kısa bilgilerin açıklandığı “Tanıtım” bölümü,
- Rapora alınmasına lüzum görülen her bir bulgu için “Bulgular” bölümü altında aşağıdaki alt bölümler (**Ek:5**);
  - a. Önem derecesine göre sınıflandırılan bulguların ortaya konulduğu “Tespit” bölümü,
  - b. Bulgunun kaynağını ortaya koyan “Nedenler” bölümü,
  - c. Kurumun karşı karşıya olduğu riskleri ve bu risklerin etkilerini gösteren “Riskler ve Etkiler” bölümü,
  - d. İlgili mevzuat, standart ve iyi uygulamalar çerçevesinde olması gerekenin açıklandığı “Kriterler” bölümü,
  - e. Denetim sonuçlarına ilişkin tavsiyeleri içeren “Öneriler” bölümü,
  - f. Denetlenen birimin verdiği cevaplar ile eylem planını içeren “Rapora Cevap ve Eylem Planı” bölümü,
  - g. Bulgu ve öneriler ile rapora verilen cevap ve eylem planı kapsamında uzlaşmaya varılamayan hususlar ve bunlara ilişkin denetçinin nihai değerlendirmelerini içeren “Uzlaşılamayan Konular” bölümü,
- Varsa ek ve nihai düşüncelerin özetinden oluşan “Değerlendirme ve Sonuç” bölümü.

Raporun metin kısmında ayrıca;

- Daha önce rapor edilmiş tespit ve tavsiyelere ilişkin bilgilere,
- Denetlenen faaliyetlerle ilgili iyi uygulama örneklerine,
- Önemli görülen diğer hususlara yer verilebilir.

#### f) Ekler

Raporda yer verilen tespit, örnekleme ve testleri destekleyen belgelerin birer örneklerine rapor ekinde yer verilir. Ekler numaralandırılır ve önüne bir ek listesi konulur.

#### 4. Ara rapor ve taslak rapor

İvedi olarak işlem yapılması gereken bilgilerin iletilmesi, denetlenen faaliyetle ilgili bir değişikliğin bildirilmesi veya görevin uzun bir süre devam etmesi halinde görevin seyri hakkında üst yönetici ile iç denetim birim yöneticisinin bilgilendirilmesi amacıyla ara raporlar yazılabilir. Ara rapor belli bir şekil şartına tabi değildir. Ancak ara raporların yazılması görev sonunda bir rapor yazılması ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Denetimin tamamlanması aşamasında, tespit edilen bulgular bir kapanış toplantısında değerlendirilmek üzere denetlenen birime iletilir. Kapanış toplantısında denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde yapılan görüşmeler neticesinde denetçi bir taslak rapor hazırlar.

### **5. Raporların sunulması ve izleme**

İç denetçi, taslak denetim raporunu, belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere, denetime tabi tutulan birim yöneticisine verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu cevaplandırarak iç denetçiye gönderir.

Risklerin önem ve düzeyi konusunda iç denetçi ile birim yöneticisi arasında anlaşmazlık varsa, iç denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder.

Risklerin önem ve düzeyi konusunda iç denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır.

İç denetçi denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de ekleyerek oluşturduğu nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar. İç denetim birim yöneticisi nihai raporun ilgililere iletilmesinden sorumludur.

Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra gereği için raporda belirtilen birimlere ve strateji geliştirme birimine verilir.

Raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. Üst yönetici bu görevini iç denetim birimi aracılığıyla da yerine getirebilir.

Denetlenen birimlerde, rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir.

Ek:4’de yer alan formata uygun olarak hazırlanan rapor özeti, nihai rapor üzerine yapılan işlemlerle birlikte, üst yönetici tarafından raporun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde Kurula gönderilir.

İç denetim raporları iç denetim birim yöneticisinin izni olmaksızın Kurul hariç kurum dışına verilemez.

## **B. İNCELEME RAPORU**

### **1. İnceleme raporu düzenlenecek haller**

İnceleme Raporu;

- Danışmanlık faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme ve araştırmalar,
- Usulsüzlük ve yolsuzluk iddia ve tespitlerine ilişkin olarak yapılan incelemeler,
- Denetim programı, münferit görevlendirmeler veya iç denetçi tarafından gerek görülen hallerde yapılan inceleme ve araştırmalar

sonucunda düzenlenen rapordur.

## 2. İlkeler

İnceleme raporları hazırlanırken bu standartların II-A-1 bölümünde yer alan raporlama ilkeleri gözönünde bulundurulur. Söz konusu raporların yazımında ise II-A-2 bölümünde yer alan rapor yazım ilkelerine uyulur.

## 3. Raporların kapsam ve biçimi

İnceleme raporlarının kapsam ve biçimi, rapor üzerine yapılacak işlemler ile diğer hususlar aşağıda yer almaktadır.

### a) Danışmanlık faaliyetleri sonucunda düzenlenecek rapor

İç denetim birim yönergelerinde belirtilen alanlarda ve üst yöneticinin onayıyla, tanımlanmış iş programına uygun olarak yürütülen danışmanlık faaliyetleri sonucunda inceleme raporu düzenlenir (**Ek:6**).

Bu raporda aşağıdaki bilgilere yer verilir;

- Görevin amacı, niteliği, kapsamı, danışmanlık hizmetini talep edenlerin beklentileri ve görev süresi,
- Görevin yıllık program kapsamında mı, yoksa program dışı bir talep üzerine mi yapıldığı,
- Yapılan çalışma ve analizler, kullanılan yöntemler, alınan uzman tavsiye ve yardımları,
- Görev sonucunda yapılan tespit ve değerlendirmeler ile kanaat ve tavsiyeler,
- Görev kapsamı dışında kalmakla birlikte iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine ilişkin tespit edilen ve üst yönetime bildirilmesi gerekli görülen sorunlar,
- Görev sırasında elde edilen ve daha sonraki denetimlerde değerlendirilebilecek risk ve kontrol bilgileri,
- Genel değerlendirme ve sonuç.

Acil ve özel durumlarda ara raporlama yapılabilir. Ancak, ara rapor verilmesi, görev sonunda inceleme raporu düzenlenmesi gereğini ortadan kaldırmaz.

Danışmanlık faaliyeti sonucunda düzenlenen raporlar iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunulur.

İç denetim birimi, danışmanlık hizmeti talep edenlerle mutabık kalındığı ölçüde, görev sonuçlarını izlemelidir.

### b) Usulsüzlük ve yolsuzluk bulgularına ilişkin rapor

Denetim sırasında tespit edilen usulsüzlük ve yolsuzluklara ilişkin bulguların üst yöneticiye intikal ettirilmesi ile iç denetim birimine intikal eden ihbar ve şikayetlerde yer alan iddiaların incelenmesi sonucunda inceleme raporu düzenlenir (**Ek:7**).

Raporda aşağıdaki bilgilere yer verilir;

- Usulsüzlük ve yolsuzluklara ilişkin bulgular, deliller ve diğer bilgiler,
- Bilgisine başvuru alanların açıklamaları,
- Usulsüzlük ve yolsuzluğun niteliği ve boyutu,
- Tespit ve değerlendirmeler çerçevesinde varılan sonuçlar, tavsiyeler, alınması gereken önlemler ve yapılması gereken diğer işlemler,



- İnceleme konusuyla bağlantılı olarak tespit edilen ve denetim programının hazırlanmasında değerlendirilebilecek risk ve kontrol bilgileri ile bunlara ilişkin denetçi görüşü.

Düzenlenen raporlar iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunulur. İç denetim birim yöneticisi raporun ilgili diğer mercilere iletilmesinden sorumludur.

İç denetim birimi, rapor üzerine yapılan işlemleri ve sonuçlarını izler.

Suç teşkil eden fiillere ilişkin raporların yetkili mercilere sunulmasıyla ilgili olarak mevzuatta öngörülen özel hükümler saklıdır.

#### **c) Araştırma ve incelemelere ilişkin raporlar**

Yıllık denetim programı ile program dışı münferit görevlendirmeler uyarınca veya iç denetçiler tarafından resen yapılan inceleme ve araştırmalar sonucunda inceleme raporu düzenlenir (**Ek:8**).

İç denetçiler tarafından,

- Uluslararası standartlar ile en iyi uygulama örneklerinin incelenmesi neticesinde ulusal mevzuatın geliştirilmesine yönelik değerlendirme ve önerilerin,
- İç denetim, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçleri gibi konulara ilişkin mesleki ve bilimsel çalışmaların,
- Kamuda yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için alınacak önlemler ve yapılması gerekenlere ilişkin önerilerin,

ilgili mercilere iletilmesi için inceleme raporu düzenlenir.

Araştırma ve incelemelere ilişkin raporlarda aşağıdaki bilgilere yer verilir;

- Konu hakkındaki temel bilgiler,
- Araştırma veya incelemenin niteği ve kapsamı,
- İlgili mevzuat, standart ve kriterler,
- Yapılan analizler, kullanılan yöntemler,
- Konu hakkında bilgisine başvuranların görüş ve düşünceleri,
- Yapılan değerlendirmeler,
- Varılan sonuç ve öneriler,
- Gerek görülen diğer hususlar.

İç denetçiler, yaptıkları inceleme ve araştırmalar sonucunda düzenledikleri raporları iç denetim birimine sunarlar. İç denetim birim yöneticisi, araştırma ve inceleme raporlarının ilgili mercilere iletilmesinden sorumludur.

### **C. İÇ DENETİM FAALİYET RAPORU**

İç denetim faaliyet raporu, iç denetim faaliyetleri sonucunda yıllık olarak düzenlenir.

#### **1. İlkeler**

İç denetim faaliyet raporu hazırlanırken bu standartların II-A-1 bölümünde yer alan raporlama ilkeleri gözönünde bulundurulur. Söz konusu raporun yazımında II-A-2 bölümünde yer alan rapor yazım ilkelerine uyulur.

## 2. Raporun kapsam ve biçimi

Raporda aşağıdaki bilgilere yer verilir;

- Program dışı yapılanlar da dahil tüm denetim faaliyetleri,
- Denetimlere ilişkin önemli tespit ve öneriler,
- Önerilerden onaylanmayan ve uygulanmayanlar ile onaylanmama ve uygulanmama nedenleri,
- Danışmanlık hizmetlerine ilişkin bilgiler,
- İç denetçilerin eğitimine ilişkin bilgiler,
- İç denetim biriminin performansına ilişkin bilgiler,
- İdarenin yönetim ve kontrol sistemine ilişkin genel değerlendirme, önemli riskler, sorunlar ile öneriler,
- Kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde iç ve dış değerlendirmelere ilişkin bilgiler,
- Üst yönetici ve varsa yönetim kurulunun talep edeceği başka konular,
- Diğer faaliyetler.

İç denetim faaliyet raporunun biçimi aşağıda yer almaktadır (Ek:9).

### a) Rapor kapağı

Rapor kapağında aşağıdaki hususlara yer verilir;

- İç denetim biriminin adı,
- Varsa ilgili idare ve iç denetim biriminin amblem, logo veya resmi,
- Rapor tarihi.

### b) Genel bilgiler

İç denetim biriminin misyon ve vizyonu, insan kaynakları, fiziki kaynaklar, bütçe ve denetimle ilgili diğer kaynaklar ile dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelere ve idarenin teşkilat yapısı hakkındaki genel bilgilere kısaca yer verilir.

### c) Amaç ve hedefler

İç denetim biriminin stratejik amaç ve hedeflerine, faaliyet yılı önceliklerine ve izlenen temel ilke ve politikalarına yer verilir.

### d) Faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler

*i- Denetim faaliyetleri:* İç denetim plan ve programı dahilinde yürütülen denetimler ile İDKK tarafından program dışı yapılması önerilen denetimlere, sonuçlanma ya da devam etme durumuna ilişkin bilgileri de içerecek şekilde, yer verilir.

*ii- Yapılan tespit ve öneriler:* İç denetim faaliyetlerinden elde edilen sonuçlar ile önemli tespit ve önerilere yer verilir.

*iii- Uzlaşlamayan hususlar:* Faaliyet döneminde üst yönetici ile iç denetçi arasında ortaya çıkan görüş ayrılıkları ile bunlara ne şekilde çözüm bulunduğu ve henüz çözülmemiş olan görüş ayrılıklarına yer verilir.

*iv- Danışmanlık ve diğer faaliyetler:* İç denetim plan ve programı dahilinde yürütülen danışmanlık ve diğer faaliyetlere, sonuçlanma ya da devam etme durumuna ilişkin bilgileri de içerecek şekilde, yer verilir.

#### e) Performans bilgileri

Kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde yapılan iç ve dış değerlendirmelerden elde edilen bilgilere yer verilir.

İç denetim faaliyeti ile ilgili olarak yapılan anketler, görüşmeler, grup tartışmaları, gözlemler, durum veya paydaş analizleri ile fayda/maliyet, maliyet/etkinlik analizi gibi diğer yöntemlerle iç denetim biriminin performansının değerlendirilmesine dönük bir çalışma yapılmış ise elde edilen sonuçlara bu bölümde yer verilir.

Yapılan önemli tespit ve önerilerden onaylanmayan ve uygulanmayanlara ilişkin niteliksel ve niceliksel bilgilere de bu bölümde yer verilir.

#### f) İç denetimin kabiliyet ve kapasitenin değerlendirilmesi

İdarenin stratejik planında belirtilen orta ve uzun vadeli hedefleri çerçevesinde iç denetim biriminin üstün ve zayıf yanlarına yer verilir.

#### g) İdarenin riskleri, risk yönetimi, yönetim ve kontrol sistemleri

İlgili faaliyet döneminde;

- İdare tarafından tanımlanmış risklerle ilgili tespitler,
- Riskler karşısında mevcut kontrollerin etkinliği ve yeterliliği,
- Tespit edilen yeni risk alanları ile bunların olası etkileri ve risklerin asgariye indirilmesine yönelik öneriler,
- İç kontrol, risk yönetimi ve yönetim sistemlerinin oluşturulması ve geliştirilmesine yönelik görüş ve öneriler

bu bölümde gösterilir.

#### h) Eğitim faaliyetleri

İç denetçilerin ilgili faaliyet döneminde gerek eğitici gerekse kursiyer olarak katıldığı tüm eğitim etkinliklerine (hizmet içi, mesleki, yurtdışı, akademik çalışma gibi) ilişkin bilgilere yer verilir.

#### ı) Öneri ve tedbirler

Faaliyet yılı sonuçları ile genel ekonomik koşullar, bütçe imkânları ve beklentiler göz önüne alınarak, iç denetim biriminin gelecek yıllarda faaliyetlerinde yapmayı planladığı değişiklik önerilerine, hedeflerinde meydana gelecek değişiklikler ile karşılaşabileceği risklere ve bunlara yönelik alınması gereken tedbirlere yer verilir.

### 3. Raporun sunumu

Yıllık olarak düzenlenecek iç denetim faaliyet raporu üst yönetici tarafından her yıl Şubat ayı sonuna kadar Kurula gönderilir.

İç denetim birim yöneticisi raporun ilgililere iletilmesinden sorumludur.

## KAYNAKÇA

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Akarkarasu, N., 2000, Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, Yeterlik Etüdü, İstanbul.

Aksoy, T. 2002, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Ankara.

Aktan, C. C. (Ed.), 2004, Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara

Aktan, C.C., 2006, İyi Bir Kamu Mali Yönetimi İçin İki Temel İlke: Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık, Ed.: C.C. Aktan, Kurumsal Devlet Yönetimi, Ankara

Arcagök, M. S., Erüz, E., 2006, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları derneği

Arcagök, M. S., Yörük, B., 2004, Yönetim Kontrolü/İç Kontrol, Maliye Dergisi, Sayı:145

Arens, A., Loebbecke, J.M., 1991, Auditing, Fifth Edition, Prentice-Hall International, INC, New Jersey

Arın, T., vd., 2000, Parlamento ve Sayıştay Denetimi, TESEV yayınları, s. 113-123, İstanbul

Artley, W., 2001, Establishing Accountability for Performance, The Performance Based-Management Handbook, Volume 3.

Atiyas, İ., Sayın, Ş., 1997, Siyasi Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru, TESEV Yayınları 4, İstanbul

Aydemir, B., 2005, Stratejik Yönetim ve Bütçe, DPT Müsteşarlığı, Ankara

Balcı, A., vd., 2003, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Barberis, P., 1998, The New Public Management and a New Accountability, Public Administration, s. 451-471
- Baş, H., 2005, Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Ed.: Sezgin, S., vd., 20. Türkiye Mali Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Pamukkale, s. 400-416
- Bourn, J., 1992, Evaluating the Performance of Central Government, Handbook of Public Services Management, Ed.: C. Pollitt ve S. Harrison, Blackwell Business, s. 25-45.
- Colin. M., Murgatroyd. S., 1994, Total Quality Management in the Public Sector: An International Perspective, Buckingham Open University Pres, Buckingham
- Çetinkaya. E. M., 2006, Kamu Kesiminde Hesap Verebilirlik Kavramı ve Hesap Verebilirlikte İç Denetimin Rolü, Uzmanlık Tezi, Ankara, (yayınlanmamış)
- Diamond, J., 1994, The Role of Internal Audit in Government Financial Management, IMF Working Paper.
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), 2000 Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001 Yılı Programı, Ankara. (<http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2001/2001.pdf>).(10.1.2007)
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), 2000, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2002 Yılı Programı, Ankara, (<http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2002.pdf>), (10.1.2007)
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), 2000, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2003 Yılı Programı, Ankara, (<http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2003.pdf>), (10.1.2007)
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), 2000, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2004 Yılı Programı, Ankara, (<http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2004.pdf>), (10.1.2007)
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), 2000, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2005 Yılı Programı, Ankara, (<http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2005.pdf>), (10.1.2007)
- Dwivedi, O. P., ve Jabbra, J. G., 1989, Public Servis Responsibility and Accountability, Public Management and Administrative Reform in Western Europe, Ed.: Dwivedi, O. P., ve Jabbra J. G., West Hartford: Kumarian Pres, Inc., s. 1-16.

- Grey, A., Jenkis, B., 1993, Codes of Accountability in the New Public Sector, Accounting, Auditing ve Accountability Journal, Vol.6, No.3.
- Gürbüz, H., 1990, Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul.
- Güredin E., 2000, Denetim, Beta Yayınları, İstanbul.
- Kaya S., 2003, Hesap verme sorumluluğu, parlamento ve Sayıştay, Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası, Ankara.
- KAYA. H. A, İç Denetim,  
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh224.pdf>  
 (12.07.2007).
- Kerimoğlu, B., 2006, Yerel Yönetimlerde Muhasebe, Raporlama ve Hesap Verebilirlik, Mali Yerelleşme: Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar, (Der.: Güner, A., Yılmaz, S.), Güncel Yayıncılık, İstanbul.
- Kızılkaya, E., 2006, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular ve Sorumlulukları, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Ed.: Erkan Karaarslan, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Kiracı, M., 2003, Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:2.
- Korkmaz, U., 2005a, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ve Etik Kurallar, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.
- Korkmaz, U., 2005b, İç Denetim Standartları, Bütçe Dünyası, Sayı:23
- Korkmaz, U., 2007, Kamuda İç Denetim, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı: 25
- Kutub, M., 1986, Çağdaş Fikir Akımları – I Demokrasi, Çev.: B. Eryarsoy, İşaret Yayınları, İstanbul.
- Mulgan, R., 2000. Accountability: An Ever Expending Concept, Public Administration, s. 555-574.
- OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), 2005, Modernising Government: The Way Forward, OECD Publishing, Paris.

- Özbaran, M. H., 2001, Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu, Bilgi notu, Sayıştay, Ankara.
- Özeren, B., 1999, İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Özeren, B., 2000, İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Araştırma/İnceleme ve Çeviri Dizisi: 8, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Özeren, B., 2001, Kamu Sektöründe Hesap Verme Sorumluluğu Düzenlemelerine Genel Bakış, Araştırma ve Tasnif Grubu Bilgi Notu, Ankara.
- Özeren, B., 2006, “INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi”, Sayıştay Bilgi Notu, Ankara
- Özeren, B., Ekinci, M., 2004, İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları, Sayıştay Yayınları, Mart 2004, Ankara
- PA Consulting Group., 2002, Evaluation of the Progress of the Strategic Management Initiative/ Delivering Better Government Modernisation Programme., s:11-12, Dublin
- Pickett, K. H. Spencer, 2003, The Internal Auditing Handbook, Second Edition, Wiley
- Polat, N., 2003, Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği, Sayıştay Dergisi, sayı: 49, s: 65-80, Ankara.
- Quirk, B., 1997, Accountable to Everyone: Postmodern Pressures on Public Managers, Public Administration, c.75, s.569-586.
- Romzek, S. B., 2000, Dynamics of Public Sector Accountability in an Era of Reform, International Review of Administrative Sciences, c.66, s. 21-44.
- Samsun, N., 2003, Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim, İyi Yönetişimin Temel Unsurlar, Ed.: T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı AB Uzman Yardımcıları, Ankara, s.18-33.
- Sawyer, L. B., vd., 2005, “Sawyer’s Internal Auditing”(5th Edition), The Institute of Internal Auditors, Florida.
- Schacter, M., 2005, A Framework for Evaluating Institutions of Accountability, Fiscal Management, Ed.: A, Shah, World Bank, Washington DC.

- Stoker, G., 1999 Quangos and local democracy, Quangos, Accountability and Reform, s. 40-53.
- Şenatalar, B., vd., 2003, Kamu Ekonomisi, Anadolu Üniversitesi Yayını, Ed: Beyhan ATAÇ, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir
- T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2004, Analitik Bütçe Sınıflandırması El Kitabı, 3. Baskı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayını, Sayı: 2004/1, Ankara.
- Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, 2002, Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Tek, Z., Çetinkaya, E. M., 2004, İç Denetim, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:20.
- TESEV (Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı ), 2007, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Denetim, [http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu\\_denetim\\_metin\\_tebliğ1.php](http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_denetim_metin_tebliğ1.php) (29-04-2007).
- Türedi, H., 2001, Denetim, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Türk Dil Kurumu Web Sayfası., <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF05A79F75456518CA> Erişim Tarihi: 14.07.2007
- Türker, M., Pekdemir, R., 2002, Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması Ve Beklentiler, XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi'nde, Sunulan Bildirinin Metni, İstanbul.
- Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü Web Sayfası., [www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr), Erişim: 10.05.2007
- Veleyutham S., Perera, M.H.B., 2004, The Influence of Emotions and Cultere on Accountability and Governance, Corporate Governance, Vol. 4, No. 1.
- Webster's Encyclopedic Unabridged Dictionary of the English Language, New Revised Edition, 1996.
- World Bank, 2004, State, Society Synergy for Accountability, World Bank Working Papers No: 30.



YDK (Yüksek Denetleme Kurulu), Performans Denetimi Klavuzu

[http://www.ydk.gov.tr/performans\\_denetim/performans\\_denetim\\_prog.htm#\\_To\\_c6207170](http://www.ydk.gov.tr/performans_denetim/performans_denetim_prog.htm#_To_c6207170) (25.04.2007).

Yörüker, S., 2001a, İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesap Verme Sorumluluğu, Sayıştay Dergisi, sayı 40.

Yörüker, S., 2001b, Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu, Ankara.

Yüzgün, A., 1984, Genel Denetim Yaklaşımı, Dünya Yayınları, İstanbul.