

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MAHALLİ İDARELER VE YERİNDEN YÖNETİM BİLİM DALI

**İÇ DENETİM VE TÜRKİYE’DE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN
İÇ DENETİM UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Doktora Tezi

M. CEMİL ARSLAN

İstanbul, 2013

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MAHALLİ İDARELER VE YERİNDEN YÖNETİM BİLİM DALI

**İÇ DENETİM VE TÜRKİYE’DE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN
İÇ DENETİM UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Doktora Tezi

M. CEMİL ARSLAN

Danışman: Prof. Dr. AYŞE GÜNER




İstanbul, 2013

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

KAMU YÖNETİMİ Anabilim Dalı MAHALLİ İDARELER VE YERİNDEN YÖNETİM Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi M. CEMİL ARSLAN'ın İÇ DENETİM VE TÜRKİYE'DE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN İÇ DENETİM UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 02.04.2013 tarih ve 2013-10/32 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 9.14.2013

Öğretim Üyesi Adı Soyadı		İmzası
1.	Tez Danışmanı Prof. Dr. AYŞE GÜNER	
2.	Jüri Üyesi Prof. Dr. ÖMER FARUK GENÇKAYA	
3.	Jüri Üyesi Doç. Dr. BESİM BÜLENT BALI	
4.	Jüri Üyesi Prof. Dr. MUSA EKEN	
5.	Jüri Üyesi Doç. Dr. ERBAY ARIKBOĞA	

ÖZET

İÇ DENETİM VE TÜRKİYE’DE BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN İÇ DENETİM UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

M. Cemil ARSLAN

**Doktora Tezi, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Ayşe GÜNER
Nisan-2013, 239 sayfa**

Kamu yönetiminde meydana gelen değişim; yönetimin bütün süreçlerinde olduğu gibi denetim işlevinde de değişime yol açmış, geleneksel yönetim anlayışının uzantısı olan kurallara uygunluk denetimi yerini, sonuç ve performans esaslı denetime bırakmaya başlamıştır.

İç denetim, yeni denetim yaklaşımının önemli araçlarından biridir.

Kamu yönetimi sistemimize ilk defa 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile giren iç denetim sistemi ve iç denetçiler; hem geleneksel teftiş birimleri ile görev ve yetkilerinin farklılığı hem de kurumların gelenek ve kurumsal kültürüne aykırılığı yönüyle tartışma konusu yapılmıştır. İç denetim, klasik teftiş hizmetinden farklı olarak gelecek yönelimli olup, yönetime iyi uygulama örnekleri konusunda rehberlik etmek, risk analizi esası ile kurumun zayıf ve riskli alanlarını dikkate alarak iyileştirme alanlarını belirlemek ve danışmanlık yapmak gibi fonksiyonları ile öne çıkmıştır.

Türkiye’de kamu kurumlarında ilk defa uygulanmaya başlanan iç denetim sisteminin nasıl kurulup işletileceği, stratejik plan ve performans programı da dikkate alınarak yapılacak denetimin nasıl bir işlev göreceği, başarılı olup olamayacağı önemli bir tartışma konusudur. Ayrıca, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun tüm

kamuyu birlikte ele alan yaklaşımının merkezi ve yerel bürokrasi nezdinde nasıl bir algıya yol açtığı dolayısıyla iç denetim sisteminin merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında kuruluş ve işleyişi yönüyle benzerlik veya farklılıkları da büyük önem taşımaktadır.

En az bunun kadar önemli olan bir başka konu ise iç denetim sisteminin bizzat iç denetçiler nezdindeki algısı, işlevi ve gelecekle ilgili beklentisinin görünümüdür. Çünkü sistemin teorik ve yasal kurgu ve kuruluşu nasıl olursa olsun sonuç olarak yürütücü aktörlerin (iç denetçilerin) yaklaşımı büyük önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, Türk kamu yönetim sistemine 2006 yılından itibaren dâhil olan iç denetim sistemi; 2012 yılı sonu itibarıyla Türkiye’de faaliyette bulunan 16 büyükşehir belediyesi ölçeğinde anlaşılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda kamu yönetimindeki değişimin denetim yaklaşım ve biçimleri üzerindeki etkisi, iç denetimi etkileyen uluslararası kurumsal temeller ve düzenlemeler ele alındıktan sonra, büyükşehir belediyesi iç denetçilerine uygulanan bir anket ile iç denetçilerin, iç denetim konusundaki algısı, büyükşehir belediyelerinde yürütülen iç denetim işlevi ve iç denetçilerin iç denetimin geleceğine ilişkin beklentileri anlaşılmaya çalışılmış ve iç denetim sisteminin uluslararası normlara uygun olarak sürdürülmesi için öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, yerel yönetimler, büyükşehir belediyeleri

ABSTRACT

INTERNAL AUDIT AND A RESEARCH ON METROPOLITAN MUNICIPALITIES' INTERNAL AUDIT PRACTICES IN TURKEY

M. Cemil ARSLAN

**Ph.D. Thesis, Public Administration Department
Advisor: Prof. Dr. Ayşe GÜNER
April-2013, 239 pages**

The change occurred in public administration has also created another change in auditing function –as in every administration process- and the compliance audit which is a branch of understanding of conventional administration has begun to leave its place to the result and performance based audit.

Internal auditing is one of the important tools of the new auditing approach.

Internal Auditing and Internal Auditors added to the our public administration system firstly with the Public Financial Management and Control Law No. 5018, were made a matter of debate because of their authorizations' difference from that of conventional inspection units and their contradiction to institutional tradition and culture. Internal Auditing is different from classical inspection services in being future-oriented and it has become prominent by guiding administration regarding samples of successful implementations, determining areas in need of improvement by taking weak and risky points of an institution into consideration with the principle of risk analysis.

The installation and management of internal auditing system which started to be applied in public institutions in Turkey for the first time and the way auditing will function after taking strategic plan and performance program into account are significant topics of debate. Furthermore, similarities and differences in terms of establishment and operation of internal audit system between central government and local governments carry huge importance because of the perception it created in the

eyes of local bureaucracy and their being at the center of the approach of Public Financial Administration and Control Law which includes public as a whole.

Another topic, at least as important as the former is the aspect of perception, function and expectation about the future of internal auditing system from internal auditors' view. Because executing actors' (internal auditors) approach is extremely substantial no matter how the theoretical and legal setup and foundation of the system is like.

In this study, Internal Auditing System added to Turkish Public Administration System starting from 2006 is tried to be understood within the scope of 16 metropolitan municipalities operating in Turkey as at the end of 2012. In this extent, after considering international institutional fundamentals and regulations that affect internal auditing, effects of the change in public administration upon auditing approach and format, internal auditors' perception of internal audit, function of internal auditing being conducted in metropolitan municipalities and expectations about future of internal auditing from internal auditors were tried to be understood with a survey applied to internal auditors of metropolitan municipalities, and suggestions for sustaining internal auditing system in accordance with international norms were tried to be developed.

Keywords: Internal auditing, local governments, metropolitan municipalities

TEŞEKKÜR

Kamu yönetimindeki değişimin sonucu olarak modern halini alan iç denetim; geleneksel denetim yaklaşımın tersine gelecek yönelimli olup, geleneksel denetim yaklaşımının önceden belirlenmiş normlara uygunluk ile sınırlı kapsamına karşılık, risk analizi esas alınarak maruz kalınacak risklerin önceden tespit edilmesi ve iç kontrol sisteminin etkililik ve verimliliğinin değerlendirilmesi, kuruma değer katmaya yönelik bir yaklaşımla danışmanlık yapılması gibi özellikleriyle öne çıkmaktadır.

Kamu sektörü içindeki payları günden güne artan büyükşehir belediyelerinin kapasite ve etki alanları dikkate alındığında, büyükşehir belediyelerinin, iç denetim sistemini kurup işletmeleri, gittikçe önemli bir hale gelmektedir.

Bu çalışmada; Türk kamu sektöründe 2006 yılından itibaren işlev kazanmaya başlayan iç denetim sistemi, teorik açıklamalar ve bu konudaki uluslararası düzenlemelerle birlikte, 2012 yılı sonu itibariyle yürürlükte bulunan 16 büyükşehir belediyesinde çalışan iç denetçilere uygulanan anket ile anlaşılmaya ve öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında en büyük pay, engin sabrı ile, yoğun akademik çalışmaları arasında zaman ayırarak bana yol gösteren tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Ayşe GÜNER'e aittir. Hocama ilgi ve desteğinden dolayı bir kez daha teşekkür ediyorum. Özgün fikirleri ile beni yönlendiren, çalışmanın seyrinde ilgi ve destekleri ile daima yardımcı olan Sayın Prof. Dr. Musa EKEN, Sayın Prof. Dr. Ömer Faruk GENÇKAYA, Sayın Doç. Dr. B. Bülent BALI ve Sayın Doç. Dr. Erbay ARIKBOĞA'ya ne kadar teşekkür etsem azdır.

Doktora çalışması sırasında, bana her konuda yardımcı olan Sayın Yrd. Doç. Dr. M. Lütfi ŞEN'e, her zaman olduğu gibi bu çalışma sırasında da desteklerini esirgemeyen, zorlukları kolay kılan eşim Hatice'ye, çocuklarım Şeyma ve Musa Can'a teşekkür eder, çalışmanın ilgililere faydalı olmasını dilerim.

İstanbul, 2013

M. Cemil ARSLAN

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ	x
ŞEKİL LİSTESİ	xii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1
1. KAMU YÖNETİMİNDEKİ DEĞİŞİM VE DEĞİŞEN DENETİM PARADİGMASI	8
1.1. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışından Yeni Kamu Yönetimi Anlayışına Evrilme	8
1.1.1. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı	13
1.1.2. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışından Yeni Denetim Anlayışına	15
1.2. Denetim Kavramı ve İç Denetim	20
1.2.1. Denetim Kavramı	20
1.2.2. Denetim Türleri.....	22
1.2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	22
1.2.2.2. Denetçilerin Kurumla İlişkisine Göre Denetim Türleri.....	25
2. İÇ DENETİM VE ÇAĞDAŞ İÇ DENETİM UYGULAMALARINI YÖNLENDİREN KURUMSAL TEMELLER VE DÜZENLEMELER	30
2.1. İç Denetim Kavramı ve Kapsamı	30
2.1.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	34
2.1.2. İç Kontrol ve İç Denetim	37
2.1.3. İç Kontrol Modelleri	40
2.1.3.1. COSO Modeli.....	40
2.1.3.2. CoCo modeli	43
2.1.3.3. Turnbull Modeli	44
2.1.4. Risk Yönetimi ve İç Denetim.....	45
2.2. Çağdaş İç Denetim Uygulamalarını Yönlendiren Kurumsal Temeller ve Düzenlemeler	49
2.2.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA).....	49
2.2.1.1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ).....	49
2.2.1.2. Uluslararası İç Denetim Standartları	52
2.2.1.3. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Sertifikalandırma Faaliyetleri... 57	

2.2.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI).....	59
2.2.3. Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO).....	63
2.2.4. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA).....	65
2.2.5. Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (ISACA)	69
2.2.6. Basel Düzenlemeleri	73
2.2.6.1. Basel I Düzenlemesi.....	74
2.2.6.2. Basel II Düzenlemesi.....	75
2.2.6.3. Basel III Düzenlemesi	78
2.2.7. Sarbanes - Oxley Yasası	82
3. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM UYGULAMALARI.....	89
3.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamındaki Kuruluşlarda İç Denetim	89
3.1.1. Kamu Mali Yönetim Sistemindeki Değişikliklerin Nedenleri ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	94
3.1.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda İç Denetim.....	100
3.1.2.1. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları ve Kamu İç Denetim Standartları	104
3.1.2.2. İç Denetim Planı ve Programı	107
3.1.2.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK).....	111
3.1.2.4. İç ve Dış Denetçilerle İlişkiler ve İşbirliği	114
3.1.2.5. İç Denetim Türleri	116
3.1.2.6. İç Denetçiler, Nitelikleri ve Sertifikalandırılmaları.....	120
3.1.2.7. Risk Esaslı/Öncelikli İç Denetim	124
3.1.2.8. İç Denetim Birimi ve Faaliyetlerinin Yönetimi.....	125
3.1.3. Belediye Mevzuatında İç Denetim.....	131
3.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Dışındaki Sektörlerde İç Denetim Uygulamaları.....	133
3.2.1. Bankacılık Sektöründe İç Denetim	133
3.2.1.1. BDDK Mevzuatına Göre İç Denetim.....	133
3.2.1.2. Merkez Bankasında İç Denetim Sistemi	141
3.2.2. Sermaye Piyasasında İç Denetim.....	146
3.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim	155
4. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN İÇ DENETİM UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....	165
4.1. Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetçi Kadrolarının Durumu	166
4.2. Araştırmanın Amacı.....	168
4.3. Araştırmanın Dayandığı Hipotezler	169
4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Veri Toplama Yöntemi	169
4.5. Araştırmanın Bulguları ve Yorumlar	170

4.5.1. İç Denetim Algısı	174
4.5.2. İç Denetim İşlevi	183
4.5.3. İç Denetimin Geleceği	199
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	206
KAYNAKÇA	214
EKLER.....	233

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1.	Geleneksel ve Yeni Kamu Yönetimi Arasındaki Farklılıklar.....	15
Tablo 2.	Bazı OECD Üyesi Ülkelerde Çok Yıllı Bütçe Uygulaması	93
Tablo 3.	IIA Nitelik Standartları ile Kamu İç Denetim Nitelik Standartları'nın Karşılaştırması	108
Tablo 4.	IIA Performans Standartları ile Kamu İç Denetim Performans Standartları'nın Karşılaştırması	109
Tablo 5.	Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllerin Merkezi Yönetim Bütçe Gelir ve Giderleri (2008 – 2011)	166
Tablo 6.	Merkezi Yönetim Bütçe Gelir ve Giderleri ile Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllerin Toplam Gelir ve Giderleri.....	166
Tablo 7.	Kamu Kurumlarında İç Denetçi Kadro Durumu	167
Tablo 8.	Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetçilerin Kadro Durumu	167
Tablo 9.	Ankete Katılanların Yaşları	170
Tablo 10.	Ankete Katılanların Eğitim Durumu	171
Tablo 11.	Ankete Katılanların İç Denetçiliğe Atanma Tarihi.....	171
Tablo 12.	İç Denetçilerin İç Denetim Mesleğine Atanmadan Önce Çalıştıkları Kurum	171
Tablo 13.	İç Denetçilerin İç Denetçi Olarak Atanmadan Önceki Unvanları	172
Tablo 14.	Ankete Katılan İç Denetçilerin Unvanı	172
Tablo 15.	Ankete Katılanların Sahip Olduğu Ulusal Sertifika	173
Tablo 16.	Ankete Katılanların Sahip Olduğu Uluslararası Sertifika.....	173
Tablo 17.	Ankete Katılanların Üye Oldukları Mesleki Kuruluşlar.....	174
Tablo 18.	İç Denetimin Tanımı.....	175
Tablo 19.	İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı Konusundaki Algı.....	176
Tablo 20.	İç Denetim Faaliyetinin Kapsamında Neler Bulunmaktadır?	184
Tablo 21.	İç Denetçi Olarak Atanabilmek İçin Gereken Koşullar Nelerdir?	184
Tablo 22.	Üst Yöneticiye Bağlı Bir İç Denetim Biriminin Bulunup Bulunmadığı.....	185
Tablo 23.	İç Denetimde En Çok Zaman Alan Faaliyetler.....	189
Tablo 24.	İç Denetim Planı Hazırlanırken Neler Dikkate Alınmaktadır?.....	192
Tablo 25.	İç Denetim Faaliyetinin Kapsamına Neler Girmektedir?	193
Tablo 26.	İç Denetçilerin Performansının Ölçülme Yöntemi	194
Tablo 27.	İç Denetçilerin Yurtiçi ve Yurtdışında Eğitim Alıp Almadıkları.	195
Tablo 28.	İç Denetim Raporlarının Kamuoyuna Açıklanması.....	196

Tablo 29. İç Denetimin En Önemli Sorunu Nedir?	199
Tablo 30. İç Denetçinin Hangi Alanda Bilgi Sahibi Olması Gerekir?.....	201
Tablo 31. İç Denetim Mesleğinin Geleceği	201
Tablo 32. İç Denetçi İçin Gerekli Olan Kişisel Özellikler.....	202
Tablo 33. İç Denetim Birim Yöneticisinden Bulunması Gereken En Önemli Özellik	203
Tablo 34. İç Denetçiler Kime Rapor Sunmalıdır?	204
Tablo 35. İç Denetim Faaliyeti Neleri Kapsamalıdır?	204

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1.	Savunmanın Üç Hattı Modeli	68
Şekil 2.	İç Denetim Yönetime Yol Gösteren ve Danışmanlık Yapan Bir Araçtır.	178
Şekil 3.	İç Denetim Yolsuzlukların Önlenmesinden Önemli Bir Araçtır.	178
Şekil 4.	İç Denetim Uluslararası İç Denetim Etik Kurallarına Uygun Olarak Yapılması Gereken Bir Faaliyettir.	179
Şekil 5.	İç Denetim Uluslararası İç Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yapılması Gereken Bir Faaliyettir.	180
Şekil 6.	İç Denetçinin Soruşturma Yetkisi Olmalıdır.	180
Şekil 7.	İç Denetim Uygulama Süreçlerine Aktif Katılımı Gerektirir.	181
Şekil 8.	İç Denetim Yöneticileri Koruyan Bir “Kalkan”dır.	182
Şekil 9.	İç Denetim Koordinasyon Kurulu Rehberlik ve Koordinasyon İşlevini Yerine Getirmektedir.	183
Şekil 10.	İç Denetim Biriminin Bağımsız Bir Bütçesinin Bulunup Bulunmadığı	186
Şekil 11.	İç Denetçinin Üst Yönetici İle Görüşme Sıklığı	187
Şekil 12.	Üst Yöneticinin Müdahalesine Maruz Kalınıp Kalınmadığı	188
Şekil 13.	Üst Yönetici ile İç Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılığında Uzlaşma Mekanizmasının Bulunup Bulunmadığı	189
Şekil 14.	İç Denetçilerin Kurumlarında İç Kontrol Sistemini Değerlendiren Bir Rapor Hazırlayıp Hazırlamadığı	190
Şekil 15.	Rapor Hazırlama Sıklığı	191
Şekil 16.	İç Denetçilerin Performansının Ölçülüp Ölçülmediği	194
Şekil 17.	İç Denetim Birimi ile Teftiş Biriminin Rolünün Açıkça Belirlenip Belirlenmediği	197
Şekil 18.	İç Denetçilerin Önerilerinin Üst Yönetim Tarafından Dikkate Alınıp Alınmadığı	198
Şekil 19.	Bilişim Teknolojileri Konusunda Uzmanlaşmış İç Denetçi Bulunup Bulunmadığı	198

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFROSAI	: Afrika Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
ARABOSAI	: Arap Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
ASOSAI	: Asya Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BT	: Bilişim Teknolojisi
CAROSAI	: Karayipler Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
CCS	: Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası
CFE	: Suistimal İnceleme Uzmanlığı
CFSA	: Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi
CGAP	: Sertifikalı Kamu Denetçisi
CGEIT	: Kurumsal Yönetişim Bilişim Teknolojisi Sertifikası
CIA	: Sertifikalı İç Denetçi
CISA	: Bilişim Sistemleri Denetçisi Sertifikası
CISM	: Bilişim Güvenliği Yöneticisi Sertifikası
COBIT	: Bilgi ve İlişkili Teknolojiler Kontrol Hedefleri
CoCo	: Criteria of Control Objectives
COSO	: Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
CRISC	: Bilgi Sistemleri Kontrol ve Risk Sertifikası
CRMA	: Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası
DB	: Dünya Bankası
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
EUROSAI	: Avrupa Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMF	: Uluslararası Para Fonu
INCOSAI	: Uluslararası Sayıştay Kuruluşları Kongresi
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
ISACA	: Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KİDDER	: Kamu İç Denetçileri Derneği

OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OLACEFS	: Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
PASAI	: Pasifik Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
PCAOB	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
SOX Yasası	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)
UMUÇ	: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
USİUD	: Uluslararası Suistimalleri İnceleme Uzmanları Derneği

GİRİŞ

Yönetim, çok genel bir ifadeyle “birden çok kişinin belirlenmiş amaçlar doğrultusunda yürüttüğü faaliyetler” olarak tanımlanmaktadır. İnsanlar, tarihin derinliklerinden beri belli amaçlar çerçevesinde faaliyet yürütmekte dolayısıyla yönetim icra etmektedirler. Bu bazen vahşi hayvanlar karşısında savunma, bazen topluluk içinde güvenliği sağlama, bazen de başka tür amaçlarla olmuştur. İster sivil amaçlarla ister topluluğun idaresi amacıyla olsun yönetim insanlık tarihi kadar eski kabul edilmektedir.

Yönetim denilen faaliyetler zinciri, insanların bulunduğu koşullara göre değişim göstermektedir. Özellikle üretim biçimi ve ekonomik ilişkiler ile eğitim düzeyi insanların kullandığı yönetim tekniklerini ve sahip olduğu yönetim anlayışını belirlemektedir. Buna göre tarım toplumunda kullanılan yönetim teknik ve uygulamaları ile sanayi toplumu veya bilgi toplumunda kullanılan yönetim teknik ve uygulamaları farklılık göstermektedir.

Henri Fayol 1916 yılında yayınladığı Genel ve Endüstriyel Yönetim adlı eserinde yönetim süreçlerini değişmez ve evrensel ilan etmiştir. Fayol’a göre nerede yönetimden söz edilirse orada bu süreçlerin varlığı kaçınılmazdır. Fayol bir anlamda, yönetim faaliyetlerinin değişmezliği üzerinde durmuştur. Fayol’a göre yönetim süreçleri, planlama, örgütleme, yürütme (emir-komuta), koordinasyon ve denetim aşamalarından oluşmaktadır.

Ancak geldiğimiz noktada özellikle üretimde kullanılan teknikler, üretim yöntemleri ve üretimin temel değeri olan insanın sahip olduğu nitelikler yönetim süreçlerini değiştirmeye zorlamıştır. Yönetim süreçleri, planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve denetim olarak kabul edilse bile, içeriği önemli oranda değişime uğramıştır. Özellikle üretimde insan gücünün yani emeğin yerini bilginin alması, kitlesel üretim yerine bireysel üretim biçimine geçilmesi gibi gelişmeler kullanılan yönetim tekniklerini değiştirmiştir. Artık katı hiyerarşik yapılar yerine esnek örgütlenme modelleri tercih edilmektedir. Her sabah bir ustabaşının iş tanımlamasına ve iş süresince emirler yöneltmesine gerek olmaksızın herkes bilgi ve uzmanlığı

çerçevesinde işlerini yapmaktadır. Bu üretim biçimi de doğal olarak esnek örgütlenme modeline ihtiyaç hissettirmektedir.

Benzer şekilde planlama klasik anlamından ayrılarak “stratejik planlama” anlamına bürünmüştür. Bir süreç olarak “emir komuta” ise bilgiye dayalı üretim biçimi nedeniyle önemini yitirmektedir. Emir komuta, yerini “koordinasyon” ağırlıklı bir yönetim tekniğine bırakmaktadır. Çalışanlar bir ustabaşı tarafından yönlendirilmemektedir. Onun yerine herkes bilgisi çerçevesinde üretim yapmakta ve sonuçlardan sorumlu olmaktadır.

Böylece Fayol’un tanımladığı süreçler anlam değiştirirken bu süreçlerin bir parçası olan “denetim” sürecinin de anlam değiştirmesi kaçınılmaz hale gelmektedir. Denetim verilen emirlere veya önceden belirlenen kurallara uygunluk açısından yapılan bir faaliyet iken artık sonuç odaklı hale gelmektedir.

Genel olarak yönetim teknik ve uygulamalarında değişim öncelikle özel sektörde kendini hissettirmiştir. Özel sektörün yeni yönetim tekniklerini uygulaması ve başarılı olması, kamu yönetimini de değişime zorlamaktadır. Hemen hemen yönetimin bütün süreçlerinde değişimi gerekli gören kamu yönetimi; denetimle ilgili işlevini de değişime tabi tutmuş, yüzyıllardan beri uygulayageldiği kuralcı yönetim anlayışının uzantısı olarak “kurallara uygunluk denetim” biçimini terk ederek yerine “amaçlara-sonuçlara odaklı denetim”i egemen kılmaya çabalamaktadır. Bu tür çabalar bir çok yeni denetim teknik ve uygulamalarını gündeme getirmektedir. “İç denetim” de bu teknik ve uygulamalardan biridir.

Türkiye’de de 1980’lerden itibaren başlayan liberalleşme, devlet-vatandaş ilişkisindeki geleneksel algıyı değiştirmiş, artan iletişim imkânları ve küreselleşme vetiresinin sonucu olarak vatandaşlar kamu harcamaları konusunda daha fazla söz sahibi olma eğilimine girmişlerdir. Kamu mali yönetiminde saydamlık talebi anlamına da gelen bu beklenti, bir yandan Avrupa Birliği üyelik sürecinin gerekleri diğer yandan ise 2001 yılı Şubat ayında açığa çıkan ekonomik kriz ile birlikte Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların mali piyasalar başta olmak üzere kamu mali yönetiminde reform yapılmasına yönelik talepleri ile örtüşmüş, bu beklenti ve

abaların sonucu olarak başlayan çalışmalar, 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun kabul edilmesiyle sonuçlanmıştır.

Türkiye'de son yıllarda gerek yerel yönetimlere ilişkin yasalarda yapılan değişiklik ile yerel – merkez ilişkilerinin yeniden tanımlanması, gerekse bütçe, muhasebe ve denetim sisteminde yapılan değişiklik ve 1927 yılından beri mali sistemin temel düzenleyici normu olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na bırakması, mali yönetim sisteminde ciddi değişikliklere yol açmıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile öncelikle yetki - sorumluluk ilişkileri yeniden tanımlanmış ve süreç kontrolü ile harcama sürecinde rol alanların kullandıkları yetki oranında sorumlu olmaları ilkesi benimsenmiştir.

Yerel yönetim mevzuatı ve mali yönetim mevzuatında yapılan değişiklik ile; çok yıllık bütçeleme anlayışı getirilmiş böylece diğer kamu kurumları gibi yerel yönetimlerin de uzun vadeli plan yapma ve taahhüt ve imkânlarını uzun vadede görme imkanı ortaya çıkmıştır. Doğal olarak bütçeler kamu idaresinin stratejik planı ve performans programına uygun olmak durumundadır. Aynen iç denetim ve çok yıllık bütçeleme gibi stratejik plan ve performans programı da 5018 sayılı Kanun ile birlikte mali yönetim sistemimizde ilk defa yer alan temel kavramlardır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile bir taraftan saydam, erişilebilir, konsolide edilebilir, mukayese edilebilir mali tabloların üretilmesi konusunda yükümlölükler getirilirken diğer taraftan mali sonuçların belli periyotlar ile kamuoyuna ve ilgili kuruluşlara duyurulması emredilmiştir.

Bunların yanında getirilen en önemli değişikliklerden biri de; iç ve dış denetim konusunda hem kamu kurumlarının tamamı için aynı normların uygulanmasının sağlanması hem de denetim teklifine yönelik kurallar getirilmesi olmuştur. Buna göre yerel yönetimler dahil genel yönetim kapsamındaki kurumlarda iç ve dış denetim yapılacaktır. Dış denetim konusunda tek yetkili otorite Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan Sayıştay'dır. İç denetim ise kurumun üst yöneticisine bağlı olarak

alışan ve kurumların sertifikalı adaylar arasından seçip atadıkları i denetçiler eliyle yapılacaktır.

Kamu yönetimi sistemimize ilk defa giren iç denetim sistemi ve i denetçiler, hem geleneksel teftiş birimleri ile görev ve yetkilerinin farklılığı hem de kurumların gelenek ve kurumsal kültürüne aykırılığı yönüyle tartişma konusu yapılmıştır. İ denetim, klasik teftiş hizmetinden farklı olarak yönetime iyi uygulama örnekleri konusunda rehberlik etmek, risk analizi esası ile kurumun zayıf ve riskli alanlarını dikkate alarak iyileştirme alanlarını belirlemek ve danışmanlık yapmak gibi fonksiyonları ile öne çıkmıştır.

Türkiye’de kamu kurumlarında ilk defa uygulanmaya başlanan iç denetim sisteminin nasıl kurulup işletileceği, stratejik plan ve performans programı da dikkate alınarak yapılacak denetimin nasıl bir işlev göreceği, başarılı olup olamayacağı, yerleşik teftiş sisteminin iç denetim sisteminin yerleşmesine nasıl bir tepki göstereceği bir yana; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun tüm kamuyu birlikte ele alan yaklaşımının merkezi ve yerel bürokrasi nezdinde nasıl bir algıya yol açtığı, dolayısıyla i denetim sisteminin merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında kuruluş ve işleyişi yönüyle benzerlik veya farklılıkları büyük önem taşımaktadır. En az bunun kadar önemli olan bir başka konu ise i denetim sisteminin bizzat i denetçiler nezdindeki algısı, işlevi ve gelecekle ilgili beklentisinin görünümüdür. Çünkü sistemin teorik ve yasal kurgu ve kuruluğu nasıl olursa olsun sonuç olarak yürütücü aktörlerin (i denetçilerin) yaklaşımı büyük önem arz etmektedir.

Geleneksel görevi uygunluk denetimi olarak görülen denetim; artık kurumla ilgili temel kararların alınması, organizasyon yapısının risklere karşı korunması, iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi ve geliştirilmesinde daha etkin rol almak üzere tasarlanmıştır. Finansal tabloları da içeren iç kontrol sisteminin denetlenmesi iç denetim sisteminin rollerinden biridir.

İç hukuktaki bu düzenlemelerin dışında i denetim ve iç kontrol sistemi ile ilgili olarak faaliyet gösteren çeşitli uluslararası organizasyonlar bulunmaktadır. Bu organizasyonlar bir taraftan üyelerinin yetkinliğini arttırmak üzere eğitim ve

sertifikasyon hizmeti sunarken diğer taraftan uluslararası ortak standartlar belirleyerek, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaşmasını hedeflemektedirler.

Dolayısıyla hem iç denetime ilişkin ulusal norm ve uygulamaların hem de yerel yönetimlerdeki iç denetim uygulamalarının ulusal normlar yanında, bahsedilen uluslararası normlarla uyumu da son derece önemlidir.

Bu konularda yapılacak teorik değerlendirmelerin 2012 yılı sonu itibariyle mevcut olan 16 Büyükşehir Belediyesini kapsayan bir araştırma ile desteklenmesi; toplam kamu harcamaları içinde göz ardı edilemeyecek bir bütçeye sahip olan ve gerek kurumsal kapasiteleri gerekse mali güçleri itibariyle iç kontrol – iç denetim sistemini oluşturmada diğer kuruluşlara göre daha öncelikli bir ihtiyaca ve şansa sahip bulunan bu kuruluşlardan elde edilecek verilerin değerlendirilmesi, bu alanda bir boşluğu dolduracak ve bilimsel ve özgün bir katkı sağlayacaktır.

Yapılan araştırmada konuyla doğrudan ilgili bir doktora tezine rastlanmamış ancak dolaylı olarak bağlantı kurulabilecek birkaç doktora tezine rastlanmıştır.¹

Bu çalışmada, Türk kamu yönetim sistemine 2006 yılından itibaren dahil olan iç denetim sistemi 2012 yılı sonu itibariyle Türkiye’de kurulu bulunan 16 Büyükşehir Belediyesi ölçeğinde anlaşılmaya çalışılmıştır. Gerek kapsamı gerek araştırma boyutuyla tüm büyükşehir belediyelerinin iç denetim sistemini doğrudan değerlendiren bir çalışmanın olmaması, tezi orijinal kılmaktadır.

Yerel yönetimler, bilhassa büyükşehir belediyeleri, altyapı yatırımlarından toplu ulaşım hizmetlerine, kültür, sanat ve spora yönelik hizmetlerden meslek edindirme kurslarına, uluslararası ilişkilerden çevre yatırımlarına kadar geniş ve yaygın bir alanda

¹ Yılmaz Özkan, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler”, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008); Eren Gegin, “Merkez Bankalarında İç Denetim Uygulamaları: Örnek Bir İç Denetim Modeli Önerisi”, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, 2007); M. Ünsal Memiş, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006); Levent Sezal “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri-Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler”, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006); Rüveyda Kızılböğâ, “Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi”, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012).

faaliyet göstermekte ve kamu yatırımları içindeki toplam payları günden güne artmaktadır.

Diğer etkenlerin yanında, büyükşehir belediyeleri harcamalarının toplam kamu harcamaları içinde artan bir seyir izlemesi, etkin ve verimli bir iç kontrol – iç denetim sisteminin kurulmasına ilişkin gerekliliği arttırmıştır.

Anket çalışmasında büyükşehir belediyelerinin seçilmesinin birkaç sebebi bulunmaktadır:

Öncelikle, gerek büyükşehir belediyeleri gerekse büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerin ürettiği gelir ile harcamalar merkezi yönetim gelir ve giderlerinin önemli bir miktarını oluşturmaktadır. 2011 yılında Merkezi Yönetim Bütçesi gelirlerinin %83'ü bahsedilen 16 ilde toplanmış, giderlerinin % 27'si bu illerde yapılmıştır. Gelir ve gider miktarının yüksekliği bu illerin önemli yönetsel aktörleri olan büyükşehir belediyelerindeki iç denetim sisteminin önemini arttırmaktadır.

Ayrıca, gerek insan kaynakları konusundaki üstünlükler gerekse kurumsallaşma düzeyinin daha yüksek olma potansiyeli taşıması, yeni bir sistemin yürürlüğe girmesi ve işletilmesinde büyükşehir belediyelerine görece üstünlükler kazandırmaktadır. Tersinden de şu söylenebilir; Büyükşehir belediyelerinde kurumsal bir yapıya kavuşturulamayan herhangi bir sistemin diğer yerel yönetim birimlerinde işlerliği potansiyel olarak daha zayıftır.

Diğer taraftan, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu kurumlarında kurulması ve faaliyet göstermesi gereken iç denetim yapılanmasına ilişkin araştırmanın kapsamını belirleme ve daraltma ihtiyacı hissedilmiştir. Bu çerçevede öncelikle araştırma alanı olarak yerel yönetim birimleri seçilmiş ve yukarıya alınan gerekçelerle kapsam büyükşehir belediyeleri olarak daraltılmıştır.

Kapsam belirlendikten sonra gerek farklı tarihlerde kurulmuş olmaları, gerek organizasyon kültürlerinin farklı olması, gerekse farklı siyasi partilerden seçilmiş başkanlar tarafından yönetilmeleri nedeniyle araştırma kapsamına tüm büyükşehir belediyeleri dahil edilmiştir. Büyükşehir belediyelerinin tamamının kapsama

alınmasının ikinci nedeni ise iç denetçi kadrolarının önemli oranda boş olması dolayısıyla olabildikçe fazla sayıda iç denetçiye ulaşıp araştırmanın sonuçlarının güvenilirliğini artırma çabasıdır.

Tez dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm; kamu yönetimi anlayışındaki değişim vetiresinin denetim kavramı üzerindeki etkisi ve denetim kavramı ve biçimleri konusuna ayrılmıştır.

İkinci bölümde; iç denetim kavramı, iç denetim ile iç kontrol ve risk yönetimi ilişkisi derinliğine irdelenmiş, iç denetim sistemini belirleyen ve etkileyen uluslararası kurumsal temeller ve düzenlemeler etraflıca ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde; Türkiye’de iç denetim sisteminin görünüm ve uygulamaları hem kamu sektörü ve yerel yönetimler hem de bankacılık, sermaye piyasası ve yeni Ticaret Kanunu çerçevesinde özel sektör ölçeğinde irdelenmeye çalışılmıştır. Bu bölümde kamu sektörü iç denetim uygulamaları konusunda İç Denetim Koordinasyon Kurulunun düzenleyici ve yönlendirici kararları, zamanla değişen görüşler de dikkate alınarak irdelenmeye çalışılmıştır.

Dördüncü bölüm; yapılan teorik değerlendirmelerin, anket çalışması ile desteklenmeye çalışıldığı bölümdür. Bu bölümde 16 büyükşehir belediyesinde çalışan iç denetçilere; iç denetim algısı, iç denetim işlevi ve iç denetimin geleceği bölümlerinden oluşan anket uygulanmış ve anket sonuçları değerlendirilmiştir.

Son olarak ise, elde edilen bulguların değerlendirildiği sonuç ve öneriler kısmı yer almaktadır.

1. KAMU YÖNETİMİNDEKİ DEĞİŞİM VE DEĞİŞEN DENETİM PARADİGMASI

1980’li yıllardan itibaren dünyada yaşanan siyasal, ekonomik, sosyal ve kültürel değişim ve dönüşümün devamı olarak kamu yönetimi alanında da benzer bir süreç yaşanmıştır. Bu tarihe kadar geçerliliğini koruyan klasik/geleneksel kamu yönetimi anlayışı, meydana gelen gelişmeler sonucu yerini “yeni kamu yönetimi” anlayışına bırakmış, yeni kamu yönetimi anlayışı denetim yaklaşımında ve biçimlerinde de önemli değişimlere yol açmıştır.

Bu bölümde, kamu yönetiminde yaşanan değişim, bu değişimin temel kaynakları ve değişim sürecinin iç denetime etkisi ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

1.1. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışından Yeni Kamu Yönetimi Anlayışına Evrilme

1980’lere kadar sanayileşme, devletin ekonomiyi sosyal veya siyasi sebeplerle kontrol altında tutmak istemesi, artan nüfus, kentleşme oranı ve hızının artması, sosyal devlet anlayışı gibi nedenlerle devletin görevlerinde de artışlar yaşanmış dolayısıyla devlet büyümüştür. Devletin yapısal olarak değişmesi onun yönetim organı olan kamu yönetimi organizasyonunu da büyütüştür. Kamu yönetiminin bir parçası olan denetim birimleri ise kendi içinde ayrı bürokratik yapılar oluşturmuştur.²

19. yüzyılın ikinci yarısından başlayarak 1980’lere kadar devam eden ve büyük ölçüde Woodrow Wilson, Max Weber ve Frederick Taylor’un düşüncelerine dayanan Geleneksel Yönetim Anlayışı’nın dayandığı ilkeler şöyle gruplandırılabilir:³

1. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışı, Max Weber’in kavramlaştırdığı, ayrıntılı kurallara ve katı hiyerarşiye dayalı, biçimsel ve merkezîyetçi bir bürokrasiye dayanmıştır.

² Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, 5. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012, s.25-32.

³ Eryılmaz, s.44-47.

2. Devlet mal ve hizmet üretiminde doğrudan rol almış, refah devleti düşüncesi devletin bu rolünü arttırmıştır.
3. Siyaset ve yönetim birbirinden ayrılmış, yönetime siyasetin talimatlarına kesin bir şekilde uyma ve kuralları yerine getirme görevi verilmiştir. Kamu yönetiminde strateji belirleme yetkisi siyaset tarafından kullanılmaktadır. Kamunun denetimi süreci merkezîyetçi ve hiyerarşik bir yapı ile sadece verilen talimatlar, kurallar ve bütçelere uyulup uyulmadığı ile sınırlıdır. Bu sistemde, performans ölçümü ve maliyet analizi gibi konular bulunmamaktadır.
4. Kamu yönetimi, özel sektör yönetiminden; ürettiği mallar ve hizmetler, kamu harcamalarının finansmanı ve kamu yönetiminin kendine özgü (kamu yararı, kurumsal verimlilik gibi) nitelikleri nedeniyle farklılık göstermektedir.

Geleneksel kamu yönetimi anlayışının denetim konusuna yaklaşımı da farklı olup şu dört esasa dayanmaktadır:⁴

1. Merkezi otoriteye vurgu yapılmakta, merkezi otoritenin talimatları ve yönlendirmelerine çok önem verilmektedir.
2. Hiyerarşik üstlerin denetimine çok önem verilmekte, üstlerin değerlendirilmesine bağlı sicil sistemi esas alınmaktadır.
3. Denetim, büyük ölçüde kurallara ve yakından kontrole dayanmaktadır. Hedefler ve bunların gerçekleştirilmesinin ölçülmesine yönelik anlayış gelişmemiştir.
4. Üstlere ve organizasyona sadakat kültürünü geliştirmeyi esas almaktadır.

Özellikle 1970'lerdeki petrol krizi ile birlikte, 1929 Ekonomik Krizinden sonra devletin ekonomik yaşama müdahalesine esas olan Keynesyen ekonomik yaklaşım ve refah devleti argümanı ideolojik olarak tartışılmaya ve eleştirilmeye başlanmıştır. Söz

⁴ Eryılmaz, s.47.

konusu dönemin devlet anlayışı olan “sosyal refah devleti” yaklaşımı, ciddi maliyetlere yol açarak ekonomik krizlere neden olmakla eleştiri konusu edilmiş; yaşanan politik, ideolojik ve teknolojik dönüşümler kamu hizmetlerinin etkili, verimli ve ekonomik olarak sunulması için en uygun yönetsel ve yapısal yöntem ile tekniklere ilişkin arayışlara hız kazandırmıştır.⁵

Bu tartışmalarda kamu sektörü ile özel sektörün mukayesesi önemli bir yer tutmuş, kamu hizmetlerinin sunuşuna yönelik artan talep ile birlikte ekonomik bozulmaların krizlerle sonuçlanması sonucu, özel sektörün kullandığı yöntem ve tekniklerin daha uygun olduğu yaygın olarak kabul edilmiştir. Aslında 1970’lerdeki Batı Avrupa ve Kuzey Amerika ülkelerinde kamu sektörünün büyümesine karşı yükselen sesler zamanla başka ülkelere de yayılmış, Avusturalya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerdeki sosyal demokrat hükümetleri bile etkilemiştir.⁶

Bu dönemde hükümetler, kamu sektörünün küçültülmesi talebi veya kamunun aşırı büyüdüğüne ilişkin itirazlar ile ilgili olarak; vergilerin azaltılması amacıyla kamu harcamaları ve kamu istihdamının azaltılması, kamu şirketlerinin özelleştirilmesi, devletin ekonomik yaşamda aktif bir aktör olarak yer almasından ziyade gözetleme, düzenleme ve denetim işlevi görmesine doğru bir eğilimi benimsemişlerdir.⁷

1980’lerden sonra en tipik görünümü “özelleştirme” olan politikalar ile öne çıkan liberal düşünce, piyasa ekonomisine yönelik güçlü bir arzunun ifadesi ve devletin küçültülmesi argümanının seslendiricisi olmuştur. Devletin küçültülmesine yönelik faaliyetler, piyasa sistemini güçlendirmeyi öne çıkarırken devletin düzenleyici ve denetleyici aktör olarak yeni fonksiyonlar üstlenmesini de gerektirmiştir.⁸

1990’larda ise kamu sektörünün küçültülmesi tartışmaları devam etmekle birlikte, bu defa küçülen kamu sektörünün daha iyi nasıl yönetilebileceği tartışılmaya başlanmıştır. Böylece geçmişe göre daha küçük bir kamu sektörünün daha az kaynak kullanılarak artan kamu hizmeti talebini daha etkili ve verimli bir şekilde karşılaması

⁵ Uğur Ömürgönülşen, “The Emergence of New Approach to the Public Sector: The New Public Management”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt.52, Sayı.1-4 (1997), s. 517.

⁶ Ömürgönülşen, s.517-518.

⁷ Ömürgönülşen, s.517-518.

⁸ Eryılmaz, s.32.

konusundaki tartışmalar; hükümetleri yeni yaklaşım, kurumsal yapı, teknik ve uygulamalara yönlendirmiştir. Bu durum; maliyetleri dikkate alan piyasa temelli, bürokratik olmayan ve müşteri öncelikli bir kamu hizmetini eksen alan yönetim yapısının idealize edilmesi ile sonuçlanmıştır.⁹

Yeni kamu yönetimi olarak adlandırılan bu süreç; verimlilik ile tüketici/müşteri arzusunun “kamu yönetimi” kavramının merkezine alan ve kamu hizmetinin liyakat sahibi yöneticilerce esnek yapı ve uygulamalar ile bu ilkelere uygun olarak yerine getirilmesini tanımlamaktadır. Böylece katı hiyerarşik ve bürokratik kamu yönetimi yerini; esnek ve piyasa temelli bir kamu yönetimine bırakmaya başlamıştır. Yeni kamu yönetimi yaklaşımı sadece bir yönetim tarzının değişimi değil bir paradigma değişimi olarak değerlendirilmektedir.¹⁰

Geleneksel kamu yönetimi yaklaşımından yeni kamu yönetimi yaklaşımına dönüşüm anlamına gelen bu paradigma değişimi; bürokratik devlet örgütlenmesinden girişimci devlet örgütlenmesine ve yönetim (governance) paradigmasına geçiş anlamına gelmektedir.¹¹

Yeni Kamu Yönetimi anlayışının hakim paradigma haline gelmesini sağlayan bazı faktörler şöyle sıralanabilir:¹²

1. Refah devleti anlayışının, devletin örgütlenme yapısını genişleterek kamu harcamalarında artışa neden olmasının ekonomik durgunluk ve krizlere yol açması ve bu durumun devletin küçültülmesi ve kaynak kullanımında etkililik ve verimlilik kavramlarını öne çıkarması.
2. Etkililik ve verimlilik kavramlarının öne çıkmasıyla kamu ve özel sektörün bu kavramlar çerçevesinde karşılaştırılması.

⁹ Mustafa Kurt ve Özlem Yaşar Uğurlu, “Yeni Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Gelişiminde Avrupa Birliği’nin Rolü: İlerleme Raporları İçerik Analizi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt IX, Sayı 2 (Aralık 2007), s. 82-85.

¹⁰ Ömürganülşen, s.518.

¹¹ Kurt ve Uğurlu, s.82.

¹² Kurt ve Uğurlu, s.83-84.

3. Eğitim düzeyinin artışına paralel olarak vatandaşların kamu otoritesini sorgulamaları ve kamu otoritesinden daha nitelikli hizmet talep etmeleri.
4. Kamunun küçültülmesini ve serbest piyasanın temel değer ve ilkelerini savunan “Yeni Sağ” akımının etkisiyle özelleştirme gibi alternatif hizmet sunum yöntemlerinin ve devletin rolünün sınırlandırılması düşüncesinin öne çıkması.

Yeni sağ olarak da adlandırılan bu sürecin kamu yönetiminin örgütlenmesi ve işleyişi üzerindeki etkileri ise şöyle açıklanmaktadır:¹³

1. Devletin, kamu yönetiminin, kamu faaliyet alanının özellikle ekonomik içerikli olanlarından başlayarak küçültülmesi.
2. Kamu faaliyet ve örgütlerinin özel işletmecilik anlayışı çerçevesinde yeniden yapılandırılması ya da doğrudan özel girişim eliyle işletilmesi.
3. Yerinden yönetim eğiliminin öne çıkarılarak bürokrasinin esnekleştirilmesi ve yöneticilerin sadece sonuçlardan sorumlu tutulması.
4. Çalışanların kurumsal amaçların gerçekleştirilmesindeki başarısı ve performans standartlarına göre değerlendirilmesi.
5. Başarı standartlarının getirilmesi, aynı ya da benzer işleri yapan örgütlerin birbirleriyle ve özel sektörle rekabete açılması.
6. Yerel yönetim birimlerine sadece hizmet gerekliliğinin saptanması yetkisi ve sorumluluğunun bırakılarak bunların yerine getirilmesinin özel sektöre bırakılması
7. Hizmetlerin yerine getirilmesinde rekabet unsurunun ön planda tutulması.

¹³ A. Şinasi Aksoy, “Yeni Sağ Kamu Yönetimi ve Yerel Yönetim: Eleştirel Bir Yaklaşım”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 1998, s. 9-12; İbrahim Arap ve Levent Yılmaz, “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının ‘Yeni’ Kurumu: Kamu Görevlileri Etik Kurulu”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 39, Sayı 2 (Haziran 2006), s.53.

8. Vatandaş kavramından müşteri kavramına geçiş ve bu geçişe koşut olarak hizmetten yararlanandan karşılığının alınması.
9. Yerel yönetim örgütleri ve işleyişinin özel sektör işletmeciliğine dönüştürülmesi, böylece kamu hizmeti tanımının değişikliğe uğratılması.
10. Kuralların gevşetilmesi yöntemleriyle, devletin sektörler üzerindeki hukuki düzenleme, kısıtlama ve denetleme yetkisinin kısıtlanması ve hatta bazı alanlarda kaldırılması.

Görüldüğü üzere geleneksel yönetim anlayışına tepki olarak ortaya çıkan bu yeni yaklaşım tarzı, “Yeni Kamu Yönetimi” olarak isimlendirilmenin yanında, “Piyasa Odaklı Yönetim” ya da “Kamu İşletmeciliği” olarak da adlandırılmaktadır.¹⁴

1.1.1. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı

Kamu yönetiminde reform arayışlarına yol açan nedenler ülkeden ülkeye farklı olmakla birlikte, bütçe açığı, güven açığı ve performans açığı olarak adlandırılan “üç açık” son yıllarda yapılan reformlarda kamu yönetimindeki temel zaafılar olarak görülmüştür.¹⁵ Türkiye’de de 2002 yılından sonra yapılan reform çalışmalarının buna benzer şekilde stratejik açık, performans açığı, mali açık ve güven açığından kaynaklandığı vurgulanmıştır.¹⁶

Yeni kamu yönetimi, temel olarak hizmetlerde etkinliği ve kaliteyi arttırmayı hedeflemekte, “vatandaş” yerine “müşteri” merkezli bir bakış açısını benimsemekte ve daha fazla tercih sunmayı amaçlamaktadır. Bu amaçlar gerçekleştirilirken, bürokrasinin küçültülerek etkinleştirilmesi, hiyerarşinin ve kırtasiyeciliğin azaltılması, çalışanların yönetime katılımının ve karar verme olanaklarının arttırılması, kamu hizmetlerinin özel

¹⁴ Nagehan Talat Arslan, “Klasik-Neo Klasik Dönüşüm Süreci: Yeni Kamu Yönetimi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 11, Sayı 2, 2010, s.27.

¹⁵ Osman Yılmaz, **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı, 2001, s.3.

¹⁶ Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma-1 Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Ankara: T.C. Başbakanlık, 2003, s.65-72.

sektöre ihale edilmesi ve kamu kurumları arasında rekabet anlayışının yerleştirilmesinin gerekliliği savunulmaktadır.¹⁷

Bu çerçevede yeni kamu yönetimi yaklaşımının temeli niteliğindeki görüşler şöyle özetlenebilir:¹⁸

- Yöneticilerden ne beklendiği açıkça ortaya konulmakta ve sonuçlardan yöneticiler sorumlu tutulmaktadır.
- Yöneticilere, kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için yönetsel yöntem ve kaynakların kullanılmasında esneklik tanınmaktadır.
- Yetkiler, merkezi olarak kullanılmak yerine, doğrudan hizmet sunan birimlere aktarılmaktadır.
- Girdilerden çok çıktılara; süreçlerden çok sonuçlara odaklanılmaktadır.
- Vatandaşa müşteri olarak bakılmakta ve müşterilere hizmet sunucusunu seçme imkânı tanınmaktadır.
- Politika ve strateji oluşturma görevleri ile doğrudan hizmet sunumu ve düzenleme görevleri birbirinden ayrılmaktadır.

Bir başka deyişle, yeni kamu yönetiminde; hiyerarşik bürokrasiden çok piyasalara öncelik verme, müşteriye karşı sorumlu olma, süreçlerden çok sonuçlara yoğunlaşma, sorumluluk alma, kamu yönetiminden çok işletme yönetimi üzerinde durma, ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik üzerinde yoğunlaşmıştır. Özel sektörün kültürü, yapısı ve yönetim teknikleri, yönetsel bilgi ve becerileri kamu sektörünün verimliliği için yeni öncelikler haline gelmiştir.¹⁹

Geleneksel kamu yönetimi ile yeni kamu yönetimi arasındaki; yapı, roller, ilkeler ve politikalar yönüyle temel farklılıklar Tablo 1’de görülmektedir.

¹⁷ Hüseyin Gül, “Kamu Yönetiminde Piyasa Temelli Yeni Model Arayışları ve Türk Kamu Yönetiminde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği”, **Kamu Yönetiminde Kalite 2. Ulusal Kongresi**, Ankara: TODAİE, 21-22 Ekim 1999, s.22.

¹⁸ Yılmaz, s.6-7.

¹⁹ Ömürganülşen, s. 531.

Tablo 1. Geleneksel ve Yeni Kamu Yönetimi Arasındaki Farklılıklar

	Geleneksel Yönetim	Yeni Yönetim
Yapı	Katı örgüt yapısı	Esnek örgüt yapısı
	Merkeziyetçi	Adem-i Merkeziyetçi
	Katı Hiyerarşi	Yumuşak Hiyerarşi
	Geniş Merkez	Dar Merkez - Geniş Çevre
	Hizmet Devleti	Minimal Devlet
	Büyük Ölçekli Yapı	Küçük Ölçekli Yapı
	Bürokrasi Yönelimli	Piyasa Yönelimli
Roller, İlkeler ve Politikalar	Yönetim (Administration)	İşletme (Management)
	Örgüt Merkezli	Müşteri-Vatandaş Merkezli
	Kurallara Bağlı Yakından Kontrol	Performans Hedefli Denetim
	Sevk ve İdare	Yönetişim
	Bürokrat Tipi Yönetici	Girişimci Yönetici
	Az Yetkili Yönetici	Yetkilendirilmiş Yönetici
	Gizlilik	Şeffaflık
	Hizmetlerde Nicelik	Hizmetlerde Kalite
	Üst Yöneticiye Bağlı Değerlendirme	Çok Yönlü Değerlendirme
	Kapalı Enformasyon Kanalları	Açık Enformasyon Kanalları
	Yetkiyi Toplayan	Yetkiyi Paylaşan
	Risk Almakta İsteksiz	Risk Almakta İstekli
	Kuralcı ve Kırtasiyeci	Vizyon Sahibi ve Esnek
	Girdi ve Süreç Odaklı	Çıktı ve Sonuç Odaklı
	Birey Yönelimli	Ekip Yönelimli

Kaynak: Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, 5.Baskı,Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2012, s.58.

Bu anlayışla şekillenen yeni yönetim anlayışı, kamu yönetiminin ve kamu faaliyet alanının özellikle ekonomik nitelikli olanlardan başlanarak küçültülmesini ve daraltılmasını, ikinci olarak da, daraltılan bu alanda genelde kamu faaliyetinin özelde de, kamu örgütlerinin kamu işletmeciliği anlayışı etrafında yapılandırılması ve işletilmesini, kamu yönetiminin özel sektör yönetim tekniklerine ve piyasa mekanizmasına göre yönetilmesini savunmaktadır.²⁰

1.1.2. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışından Yeni Denetim Anlayışına

Değişim insanlık tarihi boyunca ekonomik, siyasal, hukuksal ve toplumsal düzeyde süregelen bir olgudur. İster devletin zorlayıcı gücünün kullanılmasıyla olsun ister toplumsal bir talebin sonucunda olsun değişimin dönüştürücü gücü inkâr edilemez. Kurumsal yapılar ve sistemler zamanla insanların ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalabilir veya bu ihtiyaçları daha iyi karşılayabilecek yeni buluşlar/sistemler ortaya

²⁰ A. Şinasi Aksoy, "Yeni Sağ ve Kamu Yönetimi", **Kamu Yönetimi Sempozyum Bildirileri**, Cilt II, Ankara: TODAİE, 1995, s.166-167.

çıkımlı olabilir. Sanayi sonrası toplumlarda değişim hızının artması, küresel ilişkiler ağının iletişim teknolojisi ile birlikte açık ilişkileri zorunlu kılması, çeşitli alanlarda değişim/dönüşüm beklentisinin artmasına yol açmıştır. Devlet – vatandaş ilişkisinde ortaya çıkan yeni tanımlamalar, globalizm, demokrasi, insan hakları, hukuk devleti ve bireysel haklar gibi kavramlar kamu yönetiminde dönüşüme yol açmıştır. Tarım toplumu, sanayi toplumu ve bilgi toplumunda kamu yönetimi anlayışlarının farklı olması doğaldır. Geleneksel yönetim paradigmasının yerini yeni kamu yönetimi paradigmasına terk etmesi, denetim işlevinde de değişime yol açmıştır.

Yukarıda kısaca özetlenen yönetim anlayışındaki bu dönüşüme ek olarak, ard arda yaşanan ekonomik krizler, uluslararası mali ve ekonomik aktörlerin saydam bir mali yönetim sistemi kurulması konusundaki baskıları da kapsamlı bir değişimi kaçınılmaz kılmıştır. Bu gelişmelerden denetim sistemi de etkilenmiş ve doğal olarak yeni bir denetim yaklaşımı ihtiyacı ortaya çıkmıştır.²¹

Bu ihtiyaç karşısında; dünyada ilk defa 1940'lı yıllarda profesyonel bir meslek olarak özel sektörde görülmeye başlanan iç denetim, Anglo-Sakson ülkelerinin kamu sektöründe 1980'li yıllarda hayata geçirilmiştir. Ülkemizde de iç denetim anlayışı öncelikle özel sektör olmak üzere 1995 yılından itibaren gelişmeye başlamış, 2000'li yıllar ise bu denetim yaklaşımının hızla geliştiği yıllar olmuştur.²²

Klasik yönetim, süreç odaklı olup, denetimin de süreç odaklı olmasını ve faaliyetlerin mevzuata uygunluk bakımından denetlenmesini öngörür. Çalışanları denetim altında tutabilme endişesi, süreçlerin önemli hale gelmesine ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesine yol açmıştır. Bu dönemdeki piyasa-devlet zıtlığı denetim anlayışına da yansımıştır. Klasik denetim anlayışında piyasa duyarlılığı söz konusu değildir. Klasik kamu yönetiminin tercih ettiği bu denetim yaklaşımı; kurumların verimsizliğini gizlediği, vatandaşların taleplerini dikkate almadığı, daha çok cezalandırma amacı güttüğü, kendinden beklenen yararları tam olarak sağlamadığı,

²¹ Şaban Uzay, **Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler**, İstanbul: TÜSİAD, 2010, s.15-16.

²² Ahmet Önal, **Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim ve İç Denetim**, <http://icdenetim.sanayi.gov.tr/Files/Attachments/OtherFiles/kamu-yonetimindeki-degisi-16032012110907.pdf>, (10 Temmuz 2012), s.2.

çalışanların sisteme katkılarını engellediği, yeniliğe ve değişime engel olduğu gerekçesiyle eleştirilmiştir.²³

Klasik denetimin yetersizlikleri sonucu ortaya çıkan çağdaş denetim anlayışında, hukukilik yanında harcamaların gerçek ihtiyaçlara göre yapılıp yapılmadığı, hizmetlerin programlara göre süresinde sunulup sunulmadığı, örgütlenme şekli ve işleyişinin amaçlara ulaşılmasında nasıl daha etkili hale getirilebileceği, hizmette miktar ve kalitenin nasıl artırılabilirliği, kaynak kullanımında savurganlık olup olmadığı kontrol edilmektedir.²⁴

Denetim, yönetimin işlevlerinden biridir. Dolayısıyla yönetim ve denetim arasında birbirinden bağımsız ele alınamayacak bir ilişki söz konusudur. Yönetim sürecinin bir unsuru olması nedeni ile denetim kurumlara önceden belirlenen hedeflere ulaşılmasında bir etkenlik olarak ifade edilmektedir.²⁵

Belirlenen amaçlara ulaşım ulaşılmadığını ölçen en iyi araç denetimdir. Denetim sadece kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, yönetimin hukuka uygunluğu, saydam ve hesap verilebilir bir kurumsal yapının kurulması ve işletilmesi için değil, en az bunun kadar yönetimin keyfiliğine karşı, vatandaşın hukukunun korunmasında da önemli bir araçtır.²⁶

Denetim “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçülere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili organlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir.”²⁷

Bir süreç olan denetim; önceden belirlenmiş standartlara göre, idarenin amaçlarına ulaşım ulaşmadığını ölçme ve değerlendirmeyi, hataları önlemeyi ve yönetimi geliştirmeyi hedeflemektedir.²⁸

²³ Hamza Al, “Denetimde Piyasalaşma Eğilimleri”, **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 9, Sayı 2007/1, s.113.

²⁴ H. Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, 2. Basım, Ankara: T.C. Sayıştay 145.Kuruluş Yılı Dönümü Yayınları, 2007, s.25-26.

²⁵ Ersin Güredin, **Denetim**, 10. Basım, İstanbul: Beta, 2000, s.6.

²⁶ Güredin, s. 11.

²⁷ Güredin, s. 14.

²⁸ Güredin, s. 15.

Denetimin tek bir amacından bahsedilemez. Genel olarak, denetimin, idarenin hukuka uygun davranmasını, idarenin eylem ve işleminin önceden belirlenmiş standartlara göre ölçülmesini, kuruluşun amaçlarına ulaşma derecesini, kamusal hizmetlerin sunumunda saydam, etkin ve verimli bir sistemin kurulmasını, hataların önlenmesi ve iyi uygulamaların desteklenmesini gerçekleştirmeyi amaçladığı belirtilebilir.

Önceleri sadece merkezi hükümetin, mali işlemleri ile sınırlı olan denetimin kapsamı; birey - devlet ilişkisinde meydana gelen değişimler, bireysel hakların öne çıkması, kamusal faaliyet ve organizasyonların yaygınlaşması, yönetimin hesap vermesi anlayışının öne çıkması, bütçeden kamusal hizmetler için ayrılan payların artması ve kamusal hizmetlerin etkinlik ve verimliliğinin tartışma konusu olması, özelleştirme uygulamaları gibi nedenlerle oldukça genişlemiştir.

Bu değişiklikler sadece denetimin kapsamını değil, uygulamalarını da etkilemiştir. Geçmişte tek tek işlem ve hesapların incelenmesi, süreç içinde sistem denetimine ve işlemlerin ve raporların prosedür, standart ve normlara uygun olarak oluşturulup oluşturulmadığını incelemeye dönüşmüştür. Böylece tek tek işlemlerin doğru yapılıp yapılmadığının incelenmesi yerine, kurulan yapı, sistem ve süreçlerin doğru bilgi üretilmesine uygun olup olmadığı, sistemin ürettiği raporların doğru ve güvenilir olup olmadığı, kontrol sisteminin; hataları ve yolsuzluk riskini önleyici olup olmadığı denetlenmektedir. Bu anlamda kamu otoritesinin süreç içinde özel sektörün denetim yaklaşımını benimsemeye başladığı da belirtilebilir.

Klasik denetimde, gerçekleşen hizmetin sadece mevzuata uygunluğu önemli görülürken, yeni kamu yönetimi anlayışında, vatandaş artık hizmetin sadece üretilmesiyle değil niteliğiyle de ilgilendiğinden, bu bağlamda denetim, üretilen hizmetin niteliğinin ölçülmesinde önemli bir araç haline gelmektedir. Bu anlayış, denetimde ekonomiklik, etkinlik ve verimliliği ön plana çıkarmaktadır.²⁹

Yeni denetim yaklaşımının diğer özelliklerinden biri süreçlerden ziyade sonuç odaklı olmasıdır. Bu durum, denetimde sonuçların ve çıktıların ölçülmesini gerekli

²⁹ İbrahim Atilla Acar ve Elif Ayşe Şahin, "Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim", **Maliye Dergisi**, Sayı.156 (Ocak-Haziran 2009), s. 88.

kılmakta, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik gibi kavramların denetimde yaygın bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. Sonuca dayalı denetim anlayışının amacı, kamu kesiminde faaliyetlerin sonuçlarını ölçüp başarı ya da başarısızlığı tespit ederek birbirinden ayırmak, hataları tespit etmek, gerçek maliyeti ortaya koymak, başarıyı ödüllendirmek, iyileştirmeler yapmak, ve halkın desteğini almaktır. Böylece faaliyetlerin amaç ve hedefler aracılığıyla izlenmesi, ölçülmesi ve gerçekleşme seviyesinin kontrol edilmesi hedeflenmektedir.³⁰

Genel anlamda değerlendirildiğinde yeni kamu yönetimi anlayışının denetim konusunda ortaya koyduğu yaklaşım üç boyutta ele alınmaktadır. Buna göre;³¹

1. Siyaset ve yönetim ilişkisinde, yönetimin siyaset tarafından performans ve etkinliğe dayalı bütçe, politik sözleşmeler ve raporlama yoluyla denetlenmesi ve yönetilmesi söz konusu olmaktadır.
2. Yönetimde başarı ve ekonomikliğin adem-i merkeziyetçi kaynak sorumluluğunda, maliyet performans muhasebesi temelinde idari sözleşme ve iç denetim aracılığıyla yükseltilmesi hedeflenmektedir.
3. Yönetim – vatandaş ilişkisinde rekabet ve müşteri anketleri gibi araçların devreye sokulması sağlanmaktadır.

Yeni kamu yönetimi anlayışının bir parçası olarak yeni denetim anlayışında temel amaç; kamu çalışanlarını denetim altında tutmak ve süreçlerin takip edilmesini sağlamak değil, etkin sonuçlar elde etmektir. İç denetim de aynı yaklaşımın sonucu olarak şekillenmeye başlanmıştır.

³⁰ Hamza Al, “Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 40, Sayı 4 (Aralık 2007), s.51.

³¹ Veysel Eren, “Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Öneri – Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 7, Sayı 25 (Ocak 2006), s.263.

1.2. Denetim Kavramı ve İç Denetim

1.2.1. Denetim Kavramı

Denetim; koruma, muhafaza etme kavramlarıyla çok yakından ilişkilidir. Küçük çaplı işletmeler genel olarak sahipleri tarafından yönetilirler. Sahipleri tarafından kontrol edilebilir düzeyde olan bu işletme türlerinde, organizasyon içinde ayrıca bir denetim birimine veya denetçiye ihtiyaç duyulmaz. Organizasyon büyüdükçe işletme sahiplerinin işlemleri kontrol etme yetisi azalır ve belli bir noktadan sonra kurumsal yapının içinden veya dışından gözlem, denetim, inceleme yapan kişi veya birime ihtiyaç duyulur. Aynı zamanda yeni bir hizmet olan bu işlev genel olarak “denetim” olarak adlandırılır.

Latince “duymak” anlamına gelen “auditus” kelimesinden türediği belirtilen “denetim” fonksiyonunun tarihinin milattan önce 3500 yılına kadar uzandığı belirtilmiştir.³²

Tarihsel süreçte muhasebe ile sıkı bir şekilde ilişkili olan denetim “iktisadi 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 süreç “ olarak tanımlanmıştır.³³

Öte yandan günlük dilde teftiş, kontrol, revizyon, soruşturma, inceleme gibi kavramlarla aynı anlamda kullanılan denetim; bu kavramlardan farklı olarak “çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmaktan ziyade, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde kullanılan kaynakların daha etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlayacak yöntem ve uygulamalar hakkında rehberlik etmeyi, iyi uygulama örneklerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi suretiyle daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi amaçlayan bir eylem”³⁴ olarak tanımlanmaktadır.

³² Lawrence B. Sawyer ve Moritimer A. Dittenhofer, **Sawyer’s Internal Auditing**, 5th Edition, Florida: IIA Publications, 2002, s. 3-6.

³³ Güredin, s.5.

³⁴ Köse, s.5.

Denetim daha geniş bir şekilde; “ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç”³⁵ olarak da tanımlanmaktadır.

Denetimi yukarıda görüldüğü üzere muhasebenin bir uzantısı olarak gören ve bu şekilde tanımlayanlar olduğu gibi, bir savunma mekanizması olarak tanımlayanlar ve mantığın bir uzantısı olarak kabul edip “önceden belirlenmiş prensiplere göre” mantıklı sonuçlara ulaşma faaliyeti olarak tanımlayanlar da bulunmaktadır.³⁶

Farklı bilim dallarıyla ilgili görülerek farklı tanımlamalar da yapılsa genel olarak;

- Denetimin belli bir faaliyete yönelik olduğu,
- Denetimin bir süreç olduğu,
- Denetimin bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili olduğu,
- Denetimin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğu ölçen bir faaliyet olduğu,
- Denetimin makul bir güvence sağladığı,

yapılan tanımların ortak özelliği olarak değerlendirilebilir.

³⁵ Arife Coşkun, **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5, Ankara: Sayıştay Yayınları, 2000, s.15.

³⁶ Eren Gegin, “Merkez Bankalarında İç Denetim Uygulamaları: Örnek Bir İç Denetim Modeli Önerisi”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, 2007), s.7-9; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim -1**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay, İstanbul, 1996. s.3-4.

1.2.2. Denetim Türleri

Denetim türleri belirlenen hedefe, incelenen alana göre çeşitli şekillerde sınıflandırılabilirse de burada konu literatürde en fazla tercih edilen ayırım biçimine göre ve çok genel hatlarıyla incelenecektir.

1.2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim farklı şekillerde adlandırılmaktadır. Burada en çok kullanılan şekliyle mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetimi şeklindeki ayırım tercih edilmiştir. Geleneksel denetim yaklaşımına ait bir tür olmasa da performans denetimi; kamu yönetimindeki değişimin denetim anlayışında meydana getirdiği etkinin sonucu olarak son zamanlarda en çok kullanılan denetim türlerinden biridir.

1.2.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi veya finansal denetim, bir kurumun mali tablolarının önceden belirlenmiş standart ve kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda görüş oluşturmak üzere mali tabloların incelenmesi anlamına gelir. Burada vazgeçilmez iki temel kriter, mevcut hukuksal normlar ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarıdır. Mali tablolar denetimi, “kurumda üretilen finansal bilgi ve raporlamanın doğruluğu, tamlığı, ve güvenilirliği ile bu veri ve raporları üreten sistem ve süreçlerin yeterlilik ve etkinliğinin değerlendirilerek yönetime güvence verilmesidir.”³⁷ Mali tablolar denetiminin konusu ortaklara ve ilgili kamu idarelerine verilen veya kamuya açıklanan mali tablolardır.

1.2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Düzenlilik denetimi veya hukuksal denetim olarak da adlandırılan uygunluk denetimi; bir kurumun mali işlem ve faaliyetlerinin, mevzuata ve kurumun üst yönetimi

³⁷ Gegin, s.18.

tarafından önceden belirlenmiş kurallara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin araştırılmasıdır.³⁸

Mevzuata uygunluğu öncelemesi sebebiyle klasik denetim yaklaşımı olarak da ifade edilebilecek uygunluk denetimi, hem iç denetçiler hem de dış denetçiler tarafından yürütülür. “Uygunluk denetiminin amacı, işletme personelinin yaptığı işlemlerin, yetkili organlarca konulmuş usul, ölçü, politika ve kurallara uygun olup olmadığını araştırmaktır.”³⁹ Bu nedenle mali tablolar denetiminin aksine denetimin sonuçları herkesi değil, sınırlı ve çoğunlukla kamu otoritesini veya kamu otoritesinin yetkilendirdiği kuruluşları ilgilendirir.

Kurumların faaliyet ve amaçlarına ulaşmak için bir takım kriterlere ihtiyaç duymaları olağandır. Bu kriterler kurumun bizzat kendisi tarafından belirlenebileceği gibi, ulusal ölçekte parlamento veya hükümet tarafından da belirlenebilir. Faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde bu kriterlere uyulup uyulmadığını belirleme ihtiyacı denetimin temel sebebidir.

1.2.2.1.3. Performans Denetimi

Performans denetimi; kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu denetimde, denetlenen kurumun kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yönetmede ve kullanmada gerekli özeni gösterip göstermediği incelenir.⁴⁰

Performans denetiminde, tahsis edilen kamu kaynağı karşısında elde edilen sonuçlar değerlendirilerek bunlar arasında ilişki kurulur ve bu kaynakların kullanımında söz edilen ilkelere uyulup uyulmadığı gözetilir. Bu denetim ile, sistematik ve tarafsız bir yaklaşımla faaliyetlerin yürütülmesinde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığı konusunda bağımsız güvence verilmesi amaçlanır. Ayrıca,

³⁸ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı.148 (Ocak-Nisan 2005), s.39.

³⁹ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim-Güncel Yaklaşımlar**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010, s.14.

⁴⁰ Hüseyin Özer, “Performans Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 7 (Ocak-Mart 1992), s. 31.

yönetimin geliştirilmesi ve hata ve eksikliklerin giderilmesi konusunda yönetime tavsiyelerde bulunmak suretiyle yardımcı olunur.⁴¹

Uygunluk denetiminden farklı olarak performans denetiminde, faaliyet ve işlemlerin ilgili kurallara, yasal düzenlemelere uygunluğu ve doğruluğu yerine faaliyet ve işlemlerin sonuçları üzerinde durulmakta ve kaynak kullanımlarında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine riayet edilip edilmediği incelenmektedir. Ayrıca, yöneticilerin ve görevlilerin mevzuata aykırı işlemlerinin tespiti yerine faaliyetlerin, sistemin denetimi yapılır ve bunların geliştirilmesi amaçlanır.⁴²

Performans denetimi kısaca; denetlenen özel ya da kamu kurumu kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarına uygun olarak nasıl yönetildiğini ortaya çıkarmak için faaliyetlerin bağımsız olarak değerlendirilmesi şeklinde tanımlanabilir.⁴³

Diğer bir ifadeyle performans denetimi, geniş anlamda bir kurumun faaliyetlerinin ve yönetim performansının incelenmesi, değerlendirilmesi ve yetkili mercilere raporlanmasına yönelik olarak yürütülen denetim çalışmasıdır. Denetim sadece hedeflere ulaşmadaki başarıyı değil, bunun yanında verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine uygunluk yönünden yapılan incelemeleri de içermektedir.⁴⁴

Performans denetiminin gelişimi kamuda denetim kavramının içerik ve nitelik bakımından farklılaşmasına dayanmaktadır. Performans denetimiyle kamu denetimi önemli bir sorumluluk üstlenmiş ve daha önce kapsam dışı bırakılan alanlara girilmiştir. Ancak, bu yönelme beraberinde kamu sektörünün niteliğinden kaynaklanan bazı kısıt ve yetersizliklerle karşılaşılmasına neden olmuştur. Performans denetiminin gelişimine bakıldığında, bu konudaki arayışların esas olarak II. Dünya Savaşı'ndan sonra tüm

⁴¹ Ahmet Apan, "Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi", *Türk İdare Dergisi*, Yıl.80, Sayı.460 (2008), s.79-81.

⁴² Hüseyin Özer. **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara: Sayıştay'ın 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 1997, s.72-73.

⁴³ Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, 2002, s.1.

⁴⁴ M. Akram Khan, "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş", Faruk Eroğlu (çev.), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 19 (Ekim-Aralık 1995), s.19.

ülkelerde kıt olan kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılması ihtiyacından doğduğu söylenebilir.⁴⁵

1.2.2.2. Denetçilerin Kurumla İlişkisine Göre Denetim Türleri

Denetim, denetim yapan kişi/kişilerin kurumla ilişkisi ve atanma biçimine göre “iç denetim”, “dış denetim” veya “kamusal denetim” adını alır.

1.2.2.2.1. Dış Denetim

Dış denetim, mali tabloların, ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtıp yansıtmadığının ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip sonucun dış denetçi tarafından bir raporla ortaya konulmasıdır. Diğer bir ifade ile dış denetim, işletmenin, kendi personeli olmayan ve işletme ile doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı bulunmayan denetçilerden oluşan, işletmeden bağımsız bir denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetim, genel olarak bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılmakla birlikte, bu kapsamda yer alan yüksek denetim de bazen bu iki denetim biçiminin içinde bazen dışında değerlendirilmektedir.⁴⁶

Bağımsız Denetim; Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna /firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından, kuruluşun talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, kuruluşun mali tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç mali denetimdir.

Bağımsız denetçiler, denetim çalışmalarını planlamak ve gerekli durumlarda iç kontrol sisteminin yapısı hakkında yönetim kadrosuna bilgi vermek amacıyla iç kontrol sisteminin yapısını da incelemektedir. Bağımsız denetçi, denetimin kapsamını, denetimde harcayacağı zamanı ve kullanacağı denetim yöntem ve tekniklerini, iç kontrol sistemini güvenilir bulup bulmadığına göre belirler. Kısacası bağımsız

⁴⁵ Sayıştay Başkanlığı, s.5.

⁴⁶ Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir: İTİA Yayınları, No: 202/131,1980.

denetçinin hazırlayacağı denetim programı büyük ölçüde işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır.

Bağımsız denetçiler tarafından yapılan mali tabloların denetimi, muhasebenin bir dalı olmayıp, muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına ve verilere dayanan bağımsız bir disiplin olarak ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim, yönetimin mali işlemlerini değerlendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler ve bir yerde işletmenin mali tabloları üzerinde onay fonksiyonu üstlenir.

Bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerin büyük bir kısmının muhasebe işlemleri ile ilgili olması ve bağımsız denetim yapan denetçinin muhasebe konusunda uzman olmasının gerekmesi sebebiyle, bazen muhasebe ve denetim kavramları birbirine karıştırılmaktadır. Birçok ülkede bağımsız denetçilere muhasebe uzmanı veya benzer bir unvan verilmesi bu karışıklığı daha da artırmaktadır.

Muhasebe, karar alıcılara mali bilgi sağlamak amacıyla bir örgütün veya bireysel bir işletmenin ticari ve mali nitelikteki işlem ve faaliyetlerine ilişkin verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi sürecidir. Bu sürecin sonunda mali tablolar ve işletme yöneticileri için muhasebe raporları düzenlenir. Muhasebeciler, karar alıcılara kararlarına temel oluşturan ilgili bilgileri sağlamak için gerekli raporların hazırlanmasında esas alınan genel kabul görmüş muhasebe kavramlarını, ilkelerini ve standartlarını bilmek zorundadırlar. Bağımsız denetimde, muhasebe tarafından sunulan bilgiler denetimin konusunu oluşturur ve denetim, kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığını belirler. Genel kabul görmüş muhasebe kavramları, ilke ve standartları, muhasebe bilgilerinin gerektiği gibi kaydedilip kaydedilmediğine ilişkin değerlemede ölçüt olduğundan, denetçi bu konuları bilmek zorundadır.

Bağımsız denetçinin muhasebe konusunda uzman olmasına ek olarak, denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olması gereklidir. Bu uzmanlık bağımsız denetçiyi muhasebeciden ayıran temel unsurdur. Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen uygunluk ve performans denetimi bir zorunluluk olmayıp, genelde işletmelerin talebi üzerine yapılmaktadır. Bağımsız denetçiler, kâr amaçlı

işletmelere hizmet verebildikleri gibi kâr amacı olmayan işletmelere ve kamu kurum ve kuruluşlarına da hizmet verebilirler. Serbest meslek faaliyeti sürdüren kişiler olarak bağımsız denetçiler, faaliyetlerinde bağımsız olarak çalışırlar ve hizmetleri karşılığında denetledikleri kişi veya kuruluşlardan ücret alırlar.

Kamu Denetimi; Görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar denetimi, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.⁴⁷

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasalara, devletin genel ekonomi politikasına, kalkınma planlarına ve kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Kamu denetim kuruluşları, bağlı oldukları kamu otoritesine, denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor hazırlamaktadırlar.⁴⁸

Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluşları, amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılanmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetim kapsamında bulunan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir. Kamu kesiminde yer alan bazı denetim kuruluşları hem iç denetim hem de dış denetim kuruluşu özelliklerini birlikte taşıyabilmektedirler. Dolayısıyla kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedirler. Örneğin, bakanlıkların denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim kapsamında, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir.⁴⁹

Yüksek Denetim; Klasik anlamda yüksek denetim, dış denetim kapsamında değerlendirilirken, dış denetimin, Sayıştay gibi yüksek denetim kurumlarının parlamentolar adına kamu kuruluşları üzerindeki yaptıkları denetimi tam olarak

⁴⁷ Erdal Kenger, **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları**, Ankara, 2001, s.16.

⁴⁸ John W. Cook ve Gary M. Winkle, **Auditing**, USA: Houghton Mifflin Company, 1984, s.7.

⁴⁹ Cook ve Winkle, s.6-7.

kapsamaması nedeniyle, günümüzde uluslararası literatürde yüksek denetim, ayrı bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Kavram olarak yüksek denetim, kamu kaynaklarının hukuka uygun olarak elde edilmesi ve harcanması ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu olarak kullanılmasının sağlanması ile bunların düzeyini ölçmeyi amaçlamaktadır.

Uluslararası literatürde yüksek denetim, meslek mensuplarının yasal güvenceye sahip olduğu (bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış) ve anayasal dayanağı olan bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamının parlamentolar adına denetimi olarak tanımlanmaktadır. Yüksek denetim kurumlarının parlamentoya rapor sunması kural olmakla beraber, bu uygulama ülkeden ülkeye değişiklikler göstermektedir. Yargısal yetkileri olan yüksek denetim kurumları, daha çok denetim bulgularını yargılama yoluyla sonuçlandırırken, parlamentoya rapor sunma işlevini ikinci planda tutmaktadırlar. Yargısal yetkileri olmayan yüksek denetim kurumları ise daha çok denetim bulgularını denetim raporuna dönüştürerek parlamentoya sunmakta ve denetim bulguları genelde parlamentoda sonuçlandırılmaktadır.⁵⁰

1.2.2.2.2. İç Denetim

İç denetim, kurum faaliyetlerinin, uygulayıcıların yaptıkları iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin kurumun içinde içinde yer alan, ancak belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip iç denetçilerce gerçekleştirilmesi ve üst yöneticiye rapor edilmesidir.⁵¹

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda, bizzat kendisi bir iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur.

⁵⁰ Köse, s.17-19.

⁵¹ Köse, s.15.

İç denetim, aynı zamanda, kuruluşun kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir. Kuruluş yönetimi tarafından verimlilik/performans standartları belirlenmişse, iç denetçi, standartların uygulayıcılar tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaları analiz ederek sonuçlarının, düzeltici önlemleri almaktan sorumlu yöneticilere iletilip iletilmediğini ve önlemlerin alınıp alınmadığını araştırır. Yine iç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek, iç kontrol sisteminin örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşması için yeterli olup olmadığını belirler.⁵²

İç denetim, denetim alanı itibariyle çok geniş bir kapsama alanını içerse de; özü, yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları yönlerinden örgütün üst yönetimiyle sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler örgütün bizzat kendi personelidir ve bu nedenle iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçevede içerisinde denetim fonksiyonu yerine getirmek durumundadırlar. Yapısı gereği iç denetim, örgüt üst yönetiminin kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejilerine uygunluk ile iç ve dış mevzuata uygunluk fonksiyonlarını bir arada yürütür.⁵³

Tezin ana konusunu oluşturan iç denetim, bir sonraki bölümde detaylı bir şekilde inceleneceği için burada ayrıntıya girilmeyecektir.

⁵² Mehmet Ünsal Memiş, “İç Denetimin Yönetimin Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi SBE, 2006), s.88

⁵³ Jack Diamond, **The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective**, IMF Working Paper: WP/02/94, 2002, s.3-5.

2. İÇ DENETİM VE ÇAĞDAŞ İÇ DENETİM UYGULAMALARINI YÖNLENDİREN KURUMSAL TEMELLER VE DÜZENLEMELER

Bu bölümde tezin ana konusunu oluşturan iç denetim kavramına biraz daha detaylı bakılacak, iç denetim sisteminin derinliğine kavranabilmesi için öncelikle iç kontrol ve risk esaslı yönetim gibi kavramlarla ilişkisi incelenecektir.

Ardından iç denetim kavramı ve uygulamalarını etkileyen uluslararası temeller ve kurumsal yapılar konusunda bilgiler verilecektir. Küresel ölçekte oluşturdukları etkiler yanında ülkemizde de iç denetim alanında yapılan yasal ve yönetsel çalışmalarda esin ve başvuru kaynağı olan bu düzenlemeler incelenmeden, iç denetim uygulamalarının varlık nedeni ve uluslararası normlara uygunluğu yeterince anlaşılabilir.

Bu nedenle bu bölümde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği gibi uluslararası kuruluşlar ile iç denetim uygulamalarında etkisi olan Basel Düzenlemeleri ve Sarbanes-Oxley Yasası incelenecektir. Kuşkusuz iç denetim uygulamalarını etkileyen başka kurumlar ve düzenlemeler de vardır. Ancak burada uluslararası ölçekte ve doğrudan uygulamaları en fazla etkileyen düzenlemeler ele alınmaktadır.

2.1. İç Denetim Kavramı ve Kapsamı

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetimi şu şekilde tanımlamaktadır:⁵⁴ İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini

⁵⁴ The Institute of Internal Auditors, **Uluslararası İç Denetim Standartları**, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 2012, s.2.

değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

İç denetim, örgüt bünyesindeki bağımsız bir değerlendirme olup iç kontrol sisteminin etkililiğini ölçmek ve değerlendirmek suretiyle yönetime hizmet sağlamak şeklinde faaliyet gösterir. Bu kapsamda iç denetim aşağıdaki hizmetleri yapar:⁵⁵

- İç kontrol sistemini analiz eder ve bir inceleme programı oluşturur.
- Hedeflerin en ekonomik ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesi için sistemler içinde tesis edilmiş kontrolleri belirler ve değerlendirir.
- Bulguları ve sonuçları raporlar ve uygun olduğu takdirde tavsiyelerde bulunur.
- İncelemeye tabi sistemdeki kontrollerin güvenilirliği hakkında görüş bildirir.
- Örgüt bünyesindeki iç kontrol sistemini bir bütün olarak değerlendirmek suretiyle güvence verir.

İç denetim, esas itibarıyla, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında kurumun üst yöneticisine bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar. Ayrıca, iç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen alanlardaki yönetim kademesine yarar sağlar. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim; hedeflerin gerçekleşmesini, uygun risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu, organizasyon için saptanan davranışsal ve ahlaki standartlara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri kapsar.⁵⁶

Son yıllarda iç denetim fonksiyonunun kapsamı genişlemiş böylece kurumsal yönetimin çok önemli bir parçası haline gelmiştir. İster özel sektörde isterse kamu

⁵⁵ K.H. Spencer Pickett, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, Wiley&Sons Ltd., 2006, s.86.

⁵⁶ Pickett, s. 22-23.

sektöründe uygulansın iç denetim; denetim mesleğinin giderek daha güçlü bir görünümü haline gelmektedir. Etkin bir iç denetim fonksiyonunun varlığı bir kurumun iç kontrol sürecinin önemli bir parçası olarak değerlendirilmektedir.⁵⁷

İç denetim; mali nitelikte olan ve olmayan tüm faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Yaşanan büyük değişimler, iç denetim fonksiyonunu önemli oranda değiştirmiş böylece iç denetim kurumun stratejik karar alması ve uygulamasının önemli bir aracı haline gelmiştir.⁵⁸

İç denetimin tanımında yer alan “bağımsızlık” ve “objektiflik” kavramları birbiri ile ilişkili fakat ayrı kavramlardır. Objektiflik, kişisel bir özellikken, bağımsızlık iç denetim birimiyle ya da birimin faaliyetleriyle ilişkilidir. Bağımsızlık özelliğini taşımamaları durumunda iç denetçilerin önyargısız ve tarafsız görüşler sunması beklenemez.⁵⁹

Kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve raporlanmasında oldukça önemli olan objektiflik, bağımsız analitik bir yaklaşımı ifade eder ve denetçinin denetlediği alan ile ilgili yeterliliğini gerektirir. Denetçi yönetime ve diğer kullanıcılara danışmanlık ve güvence hizmeti sağlıyorsa yine objektiflik gerekli ve önemlidir.⁶⁰

Objektiflik, değerlendirmelerin, hükümlerin ve kararların tarafsızlığını sağlar. Bağımsızlık, tarafsızlığı tehdit eden çıkar çatışmalarından uzak olmaktır. Objektiflik ve bağımsızlık her denetçide bulunması istenen özelliklerdendir.⁶¹

Objektifliği tehdit eden unsurlar şöyle sıralanabilir:⁶²

⁵⁷ Larry E. Rittenberg, Bradley J. Schwieger ve Karla M. Johnstone, **Auditing: A Business Risk Approach**, 8th Edition, Thomson South-Western, 2008, s.17.

⁵⁸ A. Kamil Uzun ve Gürdoğan Yurtsever, “Kriz Yönetiminde İç Denetim’in Rolü”, Haluk Sumer ve Helmut Pernsteiner (Ed.), **Kriz Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2009, s.494.

⁵⁹ Hany B. Ahmed, Information Systems Development and the Chancing Role of Internal Audit, University of Greenwich, Accounting and Finance, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1324159, 2007, s.7 (10 Eylül 2012).

⁶⁰ Rittenberg ve diğ., s.758.

⁶¹ Jane F. Mutchler, “Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing”, Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities in Internal Auditing**, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003, s.234-235.

⁶² Mutchler s. 251-252.

1. *Kendi kendini değerlendirme:* Denetçi kendi çalışmalarını değerlendirdiğinde tarafsızlığını kaybedebilir. Örneğin bir denetçinin bir yıl önce denetlediği işlemleri tekrar denetlemek durumunda kalması ya da birimin yeni bir uygulama başlatması durumunda önce danışmanlık yapıp sonraki yıl bunu denetlemesi durumunda denetçi tarafsızlığını yitirme tehlikesi ile karşı karşıyadır.
2. *Sosyal Baskı:* Denetçi ilgili gruplardan gelen baskılara maruz kaldığında tarafsızlığını yitirebilir. Belli gruplardan gelen baskılar denetçilerin şüpheli durumları göz ardı etmesine neden olabilir.
3. *Ekonomik çıkarlar:* Denetçilerin gelecekteki istihdam olanakları ya da ücretlerini etkileyebilecek durumlarda bu tehdit artmaktadır.
4. *Kişisel ilişkiler ve samimiyet:* Denetçinin denetlenen işin sahibi ile ilişki derecesi bazen denetimdeki tarafsızlığı ortadan kaldırmaktadır.
5. *Kültürel, ırksal ve cinsiyete dayalı önyargılar:* Denetçinin bu konularda önyargılara sahip olması objektif davranmasını tehdit eden bir husustur.
6. *Bilişsel yönelim /peşin hüküm:* Denetçinin herhangi bir bilgiyi yorumlarken bilinçsiz ve kasıtsız önyargılar ile hataya düşmesi ve yanlış sonuca varması tehdidi. Örneğin eleştirel bir denetim yaklaşımına sahip birinin pozitif tarafları görmemesi veya aşırı iyimser yaklaşıma sahip bir denetçinin olumsuz tarafları görmesinde zafiyet oluşması gibi.

İç denetimin yukarıya alınan tanımında yer alan “güvence” ve “danışmanlık” kavramlarını biraz daha ayrıntılandırmak iç denetimin daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

Güvence; iç denetim kapsamına giren risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçleri gibi konuların, iç denetim metodolojisi çerçevesinde değerlendirilerek, değerlendirme sonuçlarının organizasyonun üst yönetimi ile diğer ilgililere sunulmasıdır. İç denetçilerin bağımsız ve objektif hareket etmeleri, güvence hizmetlerine değer katmaktadır. Şunu belirtmeliyiz ki, iç denetçiler tarafından verilen

güvence hiçbir şekilde “mutlak” bir güvence olmayıp “makul” bir güvence anlamına gelmektedir.⁶³

Danışmanlık ise; herhangi bir yönetsel sorumluluk üstlenmeyen fakat kurumsal işlemlerin farklı departmanlarında derinliğine analiz yapma şansına sahip olan iç denetçilerin, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak için kapsam ve niteliğini denetledikleri kişilerle ortak olarak belirledikleri istişari faaliyetler anlamındadır. Planlı iç denetim faaliyetleri dışında yer alan danışmanlık faaliyetleri, özellikle yeni iş süreçlerinin tasarımı aşaması ile mevcut süreçlerin iyileştirilmesi ve kurum çalışanlarının risk yönetimi, iç kontrol, yönetim gibi alanlarda eğitimi konularında yoğunlaşmakta ve iç denetim faaliyetlerinde kapladığı zaman gittikçe artmaktadır.⁶⁴

2.1.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi ticaret merkezlerinde söz edildiği görülen iç denetim mesleğine ilişkin “auditor” unvanı ilk defa 1289 yılında İngiltere’de kullanılmıştır. İç denetim, başlangıçta ödeme işleminden önce faturaların dışardan bir kişi tarafından kontrol edilmesi ve doğrulanmasından oluşuyordu.⁶⁵

Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur, 1850’li yıllarda “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere’den Amerika’ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York’ta “Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kanunu”nun çıkarılmasını sağlamışlardır. Yirminci yüzyılın başından itibaren karmaşıklaşan iş süreçlerinin de etkisiyle iç denetimin kapsamı ve işlevi değişmeye başlamıştır. Özellikle İngilizler, ABD’de yaptıkları önemli yatırımlarını bağımsız olarak

⁶³ Çetin Özbek, **İç Denetim -1 Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi ve İç Kontrol**, İstanbul: Tide Yayınları, 2012, s.97-99.

⁶⁴ Özbek, s.99-101.

⁶⁵ Theofanis Karagiorgos ve diğ., “Conceptual Framework, Development Trends and Future Prospects of Internal Audit: Theoretical Approach”, http://www.drogalas.gr/uploads/publications/Conceptual_framework_development_trends_and_future_prospects_of_internal_audit_Theoretical_approach.pdf (30 Aralık 2012).

kontrol etme ihtiyacı duydukları için denetim 19 uncu yüzyıl süresince yatırımcılarla birlikte İngiltere'den ABD'ye taşınmıştır.⁶⁶

1900'lü yılların başında, denetimin amacı suiistimal ve usulsüzlük incelemelerinden ilgili tarafların finansal tablolarla ilgili ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelmiştir. Bu nedenle iç denetim, modern sosyal ve ekonomik kalkınmanın ürünüdür denilebilir.⁶⁷

Endüstri çağı süresince işletme organizasyonlarında ve sistemlerindeki karmaşıklık ve boyutlarda hızlı ilerleme özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında işletme organizasyonları ve sistemlerindeki değişmeye paralel olarak iç denetim uygulamalarında da köklü bir değişime yol açmıştır.⁶⁸

18. yüzyılda Avrupa sanayi devriminin sonucu olarak ortaya çıkan devasa büyük holdingler bu değişimi teşvik etmiştir. Hızla gelişen üretim teknolojisi, genişleyen organizasyonel yapılar, çeşitlenen ve büyüyen yönetsel kademeler nedeniyle şirket yöneticileri kontrol ve denetim işlevini kendi başlarına yapamaz hale gelmiş ve yöneticiler kendi adlarına kontrol ve denetim işini sürekli bir faaliyet olarak yapacak temsilcilere ihtiyaç duymuşlardır.⁶⁹

1940'lerden itibaren başlayan süreç; iç denetim teorisinin sistematik bir şekilde şekillendirilmeye ve iç denetim kuruluşlarının ön plana çıkmaya başladığı bir dönemin başlangıcı oldu. Modern denetim uygulamalarında iç kontrol sistemleri, önceleri uygulanan, her adımın gözden geçirilmesi işlemlerinin yerini almıştır. Modern profesyonel iç denetim uygulamaları; iki temel dönüm noktası olan Victor Z. Brink'in "Modern İç Denetim" kitabının basılması ve günümüzde de iç denetçilerin uluslararası düzeyde güçlü ve yaygın temsilcisi olan IIA'nın öncü kuruluşu olarak Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması ile 1941 yılında doğmuştur.⁷⁰

⁶⁶ L.B. Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing**, Florida, 2001, s.19-44.

⁶⁷ Karagiorgos ve diğ., s.2.

⁶⁸ Sawyer, s.443.

⁶⁹ Karagiorgos ve diğ., s.2-3.

⁷⁰ Sridhar Ramamoorti, "Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects", Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities in Internal Auditing**, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003, s.3-7.

1940'lı yıllarda başlayan kurumsal hızlı gelişme dönemi ile birlikte iç denetim; ulaştığı boyut, büyüyen yönetsel etkililik ve verimlilik ihtiyacının performans denetimini öne çıkarması, bilişim teknolojisinin gelişmesi ve denetim metodolojilerinin değişmesi sonucu kurumsal faaliyetlerin merkezinde etkili bir değişim aracı olarak işlev görmeye başlamış ve sistematik bir şekil alarak hızlı bir gelişme göstermiştir.

IIA, kurulduğundan itibaren iç denetim faaliyetlerinin kapsamının belirlenmesi ve standartlarının tespit edilmesi ile iç denetçilerin eğitimlerine ilişkin sertifika programları ile profesyonel anlamda iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine hizmet etmektedir.

Bu çerçevede ilk olarak 1947 yılında “İç Denetimin Sorumlulukları” başlıklı bir bildiri yayınlanmış, ve bu raporda iç denetim, “bir organizasyona hizmet etmek amacı ile, organizasyon içerisindeki faaliyetleri incelemek ve değerlemek için organizasyon bünyesinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu” şeklinde tanımlanmıştır. İç denetimin uzun yıllar bu tanım çerçevesinde değerlendirilmesine karşın, zaman içinde işletme faaliyetleri ve yapılarında meydana gelen değişimler ile birlikte bu tanımın iç denetim mesleğince yürütülen faaliyetleri tam olarak kapsamadığı görüşünde birleşilmiştir.⁷¹

İç denetime ilişkin standartlar ilk kez, uluslararası bir meslekî kuruluş olan IIA tarafından iç denetimin rolünün ve sorumluluklarının özetini kapsayan bir tebliğ biçiminde yayımlanmaya başlanmış ve mesleğin gelişimine paralel olarak bu tebliğlerin sayısı on üçü bulmuştur. Bu tebliğler daha sonra bir kurgu ve üslup içinde bir araya getirilerek “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları” adıyla dünya çapında kabul görmüştür.⁷²

İşletmeler, 20-30 yıl öncesine göre faaliyette buldukları çevre itibarıyla önemli ve hızlı bir değişim ile karşı karşıya bulunmaktadır. Bu değişimin temel dinamikleri olarak; mal ve hizmetlerin sunumunda globalleşme, teknolojiye hızlı bir şekilde devam eden yenilikler ve bilişim teknolojisinin baş döndürücü hızı, talepteki

⁷¹ Ramamoorti, s.5-6.

⁷² Baran Özeren, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Ankara: Sayıştay, 2000, s.34.

hızlı değişim ve ürün ömrünün kısalması, otomasyon ve enformasyon teknolojilerinin yaygınlaşması sayılabilir.

Özellikle teknolojinin gelişimi ile birlikte oluşan yeni yapı, iç denetim fonksiyonunu, iç denetçinin profilini ve iç denetimin çehresini değiştiren bir nitelik arz etmektedir. Artık, iç denetimden, sadece geriden gelip, işlemler gerçekleştiikten sonra tespitite bulunması değil, öne geçip öngörülerıyla risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir.⁷³

2.1.2. İç Kontrol ve İç Denetim

İç Kontrol, kuruluş içinde ayrı bir sistem olmaktan çok, yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir. Bu bakımdan iç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür. İç kontrol sistemi, kurumsal politikaların, amaçların ve hedeflerin gerçekleşmesine yönelik riskleri belirleyen devamlı bir sürece dayanır, risklerin özelliklerini ve büyüklüklerini değerlendirir ve bu riskleri ekonomik, verimli ve etkin bir tarzda yönetir.⁷⁴

İç kontrol sistemi; “örgütsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda ve özellikle: faaliyetlerin etkinliği, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı, yürürlükteki politikalara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu, sahtecilik, kanuna aykırılık veya yolsuzluk sonucu ortaya çıkanlar da dahil olmak üzere varlıkların ve menfaatlerin her türlü kayba karşı korunması ile bilgilerin, hesapların ve verilerin doğruluğu ve güvenilirliği hususunda makul güvence sağlamak üzere örgüt bünyesinde tesis edilmiş sistemler ağının bütününe kapsar.”⁷⁵

İç kontrol bir yönetim aracıdır. Bu bağlamda⁷⁶;

⁷³ Ali Kamil Uzun, “İç Denetimin Fonksiyonunu Değiştiren Unsur: Teknoloji”, **Active**, Kasım-Aralık 2001, s.5.

⁷⁴ Pickett, s.84-87.

⁷⁵ Pickett, s.86.

⁷⁶ Pickett, s.87.

- “Etkin bir iç kontrol yapısının tasarlanması, kurulması ve sürdürülmesi yöneticilerin sorumluluğundadır.
- Yönetim, iç kontrol yapısının bir parçası olarak iç denetim birimi oluşturur. İç denetçiler sağlıklı bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidir.
- İç kontrol standartları yöneticilerin çalışmalarını izlemelerini gerektirir.
- Eksiklikler saptandığında düzeltici önlemlerin gecikmeksizin alınması gerekir.”

İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin bir parçası olmakla birlikte, iç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesi ve üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetimin en önemli fonksiyonlarından biridir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı fakat birbirini tamamlayan iki kavramdır.⁷⁷

İç denetim ile iç kontrol zaman zaman birbiri ile karıştırılmaktadır. İç kontrol; işlemlerin her aşamasında ve her aşamadaki işletme personeli tarafından uygulanabilen, işlemlerin doğruluğu ve finansal tabloların güvenilirliği konusunda makul bir güvence sağlamayı amaçlayan bir süreçtir. İç denetim ise benzer amaçları gerçekleştirmek amacıyla, periyodik olarak veya gerekli görüldüğünde, belirli özelliklere sahip profesyonel iç denetçiler tarafından yerine getirilen bir faaliyettir.⁷⁸

İç kontrol; kurumun üst yönetimi ve çalışanlarınca yürütülen, kurumun genel olarak amacına ulaşmasına engel olabilecek riskleri hem stratejik düzeyde hem de iş süreçlerinde azaltmak, makul düzeylere indirmek, böylece kurumun amaçlarına ulaşmasını sağlamak üzere alınan tedbirlerdir.⁷⁹

İç denetim bir kurum ya da organizasyonda yürütülen faaliyet ve işlemlerin yönetimden farklı ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesi olarak özetlenebilir. Bu

⁷⁷ Ali Kamil Uzun, “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, **Denetim Dergisi**, Sayı.3 (2009), s.60.

⁷⁸ Mustafa Arı, “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.3, Sayı.2 (Ekim 2008), s.56.

⁷⁹ Tamer Aksoy, “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.72 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2005), s.147.

değerlendirme esas olarak kurumda işlere ilişkin risklerin bilinmesi, iyi yönetilmesi ve bu risklere yönelik olarak tasarlanan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği konularına odaklanır.⁸⁰ İç denetim, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder.⁸¹

İç denetimin amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup, korunmadığını, faaliyetlerin önceden saptanmış politikalara uygun olarak yürütülüp, yürütülmediğini araştırmaktır. Bu nedenle iç denetim, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrolleri değerlendirmeyi hedef alan bir yönetim kontrol aracı durumundadır. İç denetim, organizasyonun süreçlerini, prosedürlerini ve faaliyetlerini inceleyerek iç kontrol sistemi içerisinde oluşmuş aksaklıkları belirler ve bu aksaklıkların düzeltilmesi için önerilerde bulunur. İç denetim, işletmedeki iç kontrolün test edilmesi ve etkinliğinin artırılmasını amaç edinir.⁸²

Amaçlara ulaşma yolunda risklerin varlığı kaçınılmazdır. Kontrol ve denetimler bu riskleri belirleyecek ve risklerin neden olacağı zararları azaltacak şekilde ortaya konmalıdır. İç kontrol faaliyetinin önemli özelliklerinden biri risk esaslı bir yaklaşımla sistemin risk analizinin yapılması ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlara yoğunlaştırılmasıdır.⁸³

Son zamanlarda gittikçe yaygınlaşan, derinleşen ve sofistike bir hal alan krizler, suistimaller ve başarısızlıklar arttıkça kurumsal amaç ve hedeflere ulaşabilmek için yeni yasal, yönetsel ve kontrol prosedürlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu da temelde iyi bir yönetim için gerekli olan etkili ve verimli iç kontrol prosedürleri anlamına gelmektedir. Bunların 1990'lı yıllardan sonra en etkili ve yaygın kullanım alanı

⁸⁰ Bertan Kaya, "İç Denetim Nedir?", http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf, (15 Mayıs 2012), s.3.

⁸¹ Ali Kamil Uzun, "İç Denetim Nedir?", <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf>, (15 Mayıs 2012), s.1.

⁸² Ali Alagöz, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü", <http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde-ic-kontrol.pdf>, (15 Mayıs 2012), s.104.

⁸³ Duygu Anıl Keskin, "Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi", **Denetim Dergisi**, Sayı.3 (2009), s.15.

bulanları, ABD merkezli COSO⁸⁴, İngiltere merkezli Turnbull⁸⁵ ve Kanada merkezli CoCo⁸⁶ dur.

2.1.3. İç Kontrol Modelleri

Burada iç kontrol sisteminin tasarlanması ve işletilmesinde en fazla yararlanılan modellerden; COSO Modeli, CoCo Modeli ve Turnbull Modeli'ne değinilecektir.

2.1.3.1. COSO Modeli⁸⁷

Organizasyon ve işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik çeşitli iç kontrol modelleri geliştirilmiştir. Bunların en yaygınları COSO (Committee of Sponsoring Organizations), CoCo (Canadian Institute of Chartered Accountants) ve INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) tarafından geliştirilen iç kontrol model ve standartlarıdır. Özel sektör işletmelerine yönelik olarak tasarlanan COSO modeli, iç kontrol alanındaki gelişmeler de göz önünde bulundurularak, kamu kurumlarında uygulanması amacıyla 2001 yılında, INTOSAI tarafından kamu kurumlarına uyarlanmıştır.⁸⁸

1985 yılında kurulan ve Treadway Komisyonu⁸⁹ olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmayı kendisine ana hedef olarak belirlemiş, bu çerçevede Treadway Komisyonu'nun içinde, iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi suretiyle sponsor kurumların iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirlemek için bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Çalışma sonucunda Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar

⁸⁴ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

⁸⁵ Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

⁸⁶ Canadian Institute of Chartered Accountants.

⁸⁷ COSO. **Internal Control – Integrated Framework**. 2003; ayrıca <http://www.bumko.gov.tr/kontrol> (28 Kasım 2011)

⁸⁸ Ekrem Candan, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 38 (Mayıs-Haziran 2006), s.6.

⁸⁹ Bahse konu komisyon; The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association, Financial Executives Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA) ve Institute of Management Accountants (IMA) in ortak sponsorluğunda kurulmuştur.

Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission), COSO iç kontrol modeli olarak bilinen “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” (Internal Control Integrated Framework) raporunu 1992’de yayımlanmıştır.⁹⁰

COSO’ya göre iç kontrol; organizasyonun hedef ve amaçlarını başarması için makul bir güvence sağlayan, faaliyetlerin etkililik ve verimlilik içinde sürdürülmesi, mali tabloların güvenilirliği ve hukuksal normlara uygunluğu sağlamak üzere dizayn edilmiş ve organizasyonun yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer personel dahil organizasyonun tümünü kapsayan bir sistemdir.

COSO iç kontrol modeli, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler aşağıda ele alınmaktadır:⁹¹

A) Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur. Dolayısıyla iç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini, yönetim felsefesini, etik değerleri, çalışanların yeterliliğini ve bunlar arasındaki ilişkiyi ifade eder. İç kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar oynadığı için, kurum bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını iyi bilmesi gerekmektedir. Çalışanlar, kişisel ve mesleki dürüstlüğü sürdürmek, etik değerlere ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Gerek yöneticilerin gerekse çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır.

B) Risk Değerlendirme: Her birim ve işletmenin çeşitli iç ve dış risklere maruz kalması kaçınılmaz olduğu için bu risklerin değerlendirilmesi iyi yönetim için zorunludur. Risk değerlendirme aşaması, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyebilecek önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar

⁹⁰ Ali Kayım, “Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci: Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir Uygulama Örneği”, *Denetim Dergisi*, Sayı.3 (2009), s.46.

⁹¹ Özbek, s. 400-446; Mehmet Bülbül, **Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum**, Ankara, 2009, s.11-22; Duygu Anıl Keskin, **İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**, İstanbul: Beta, 2006, s.39-42; Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları, 2010, s. 34 -38; Mahmut Demirbaş, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl.4, Sayı.7 (2005), s. 169-172.

verilmesini belirleme sürecidir. Risk değerlendirmenin ön koşulu kendi içinde tutarlı, amaç ve hedeflerin açık olarak belirlenmesi daha sonra bu amaçlara ulaşmayı engelleyebilecek ilgili risklerin belirlenmesidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi statik bir durumu ifade etmemektedir. Aksine ekonomik, teknolojik veya diğer sebeplerle değişen koşulları sürekli takip ederek fırsatları ve tehditleri, tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine paralel olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrol sisteminde sürekli değişiklik yapmayı ifade etmektedir.

C) Kontrol Faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri, kurumun amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün birimlerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, görev ve yetkilerin açıkça belirlenmesi kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller gösterilebilir.

D) Bilgi ve İletişim: Sahip olunan yetki ve sorumlulukların gereğini yerine getirmek, etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgi ve iletişime ihtiyaç duyulur. Kurumun bilgi sistemi, raporlama yapılması, raporların dağıtılması, finansal ve hukuksal bilgilerin ilgili kişilere ulaştırılarak faaliyetlerin yürütülmesi ve kontrol edilmesini sağlar. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Bu bilgiler sadece kurum bünyesinde üretilen bilgiler değil, kurum dışında üretilen ve gerek karar sürecinde gerekse faaliyetlerin yürütülmesinde gerekli olan bilgileri de kapsamaktadır. Bilgi ve iletişim aynı zamanda etkili bir iletişim yaratılarak dış paydaşlar, müşteriler, tedarikçiler, hizmet sunucuları, düzenleyici otoriteler ve hissedarlar ile bir ilişki anlamına da gelmektedir.

E) İzleme: İç kontrol faaliyetinin başarılı olması için, belirli zaman aralıklarıyla iç kontrol faaliyetinin kalitesinin, kontrollerin tasarımının ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesi gerekir. İç kontrol sürecinde izleme alanı

ve sıklığı, risk değerlendirme aşamasında risklerin sıklık ve derecesine ve sistemin işleyiş biçimine bağlı olarak belirlenir. İç kontrol sisteminin, zamanla değişen hedeflere, çevreye, kaynaklara ve risklere yanıt verebilmesi için üst yönetim tarafından sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yani özetle, “COSO basitçe 5 soru sorar⁹²:

1. İşletmemizi kontrol altında tutmak için doğru temellere sahip miyiz? (Kontrol Ortamı)
2. İşletmemizi kontrol altında tutmamızı engelleyen bütün risklerin farkında mıyız? (Risk Değerlendirme)
3. İşletmeye yönelik risklerin belirlenmesi için uygun kontrol aktiviteleri yerine getirildi mi? (Kontrol Faaliyetleri)
4. Kontrol mesajı organizasyon içinde aşağıya doğru iletiliyor mu ve görüşülen problemler ve fikirler üste doğru ve işletme içinde nakledildi mi? (Bilgi ve İletişim)
5. İşletmenin kontrol edilme sistemini izleyebiliyor muyuz? (İzleme)”

2.1.3.2. CoCo modeli⁹³

CoCo’ya göre kontrol, bir organizasyondaki kaynaklar, sistemler, kültür ve görevlerden oluşan unsurların birlikte organizasyonun başarısı için çalışanları desteklemesidir. Kontrol, organizasyonun her bir çalışanını ve en küçük birimini dahil olmak üzere tümünü kapsayan bir süreçtir. CoCo kontrol yapısı, bunu gerçekleştirmek için dört bileşenden oluşan bir eylem planı öngörür.

A) Amaç: Amaç, bir organizasyonun, hedeflerini, risk ve tehditlerini, politikalarını, planlama ve performans hedefleri ile göstergelerini kapsayan ve organizasyonun yönünü belirleyen bir anlam ifade etmektedir.

⁹² Pickett, s.92.

⁹³ CoCo modelinin anlatımında; Özbek, s.456-458’den yararlanılmıştır.

B) Taahhüt: Taahhüt, organizasyonun kurumsal kimliğine ilişkin algıya işaret etmektedir. Bu kapsamda, etik değerler, insan kaynakları politikası, yetki ve sorumluluk, saydamlık ve güven gibi hususlar bulunmaktadır.

C) Kapasite: Kapasite, organizasyonun yeterliliği, iş yapabilme kabiliyetine ilişkin algıyı ifade etmekte ve bilgi, yetenek, araçlar, iletişim süreçleri, bilgilendirme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerini ihtiva etmektedir.

D) Gözlem ve Öğrenme: Gözlem ve öğrenme kriteri, organizasyonun evrimini ifade etmektedir. Bu da iç ve dış çevrenin sürekli gözden geçirilmesini, performans hedeflerinin izlenmesi ve gerektiğinde değiştirilmesini, bilgi-iletişim sistem ve ihtiyaçlarının sürekli değerlendirilmesini, yeni gelişmeler ve değişimlere göre tahminlerin yenilenmesini, takip edilecek prosedürlerin belirlenmesini ve kontrol mekanizmasının etkililiğinin sürekli değerlendirilmesini gerektirmektedir.

2.1.3.3. Turnbull Modeli⁹⁴

Turnbull Rehberi olarak da bilinen Turnbull Modeli, İngiltere ve Wales Sertifikalı Muhasebeciler Organizasyonu (ICAEW) tarafından, Londra Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı şirketlerin uygulaması için yayınlanan iç kontrol prosedürleridir. Turnbull Rehberi, iç kontrolü, politikalar, süreçler, görevler, davranışlar ve diğer unsurların birlikte ele alındığı bir sistem olarak ele almaktadır.

Turnbull, prensip temelli yaklaşımı benimseyerek iç kontrol mekanizmasının yönetsel süreçlerin içerisine yerleştirilmesini önermekte, yönetsel süreçlerden ayrı “kendi başına” kontrol mekanizmasını doğru bulmamaktadır. Her organizasyonun ayrı bir özelliği olduğunu ve kontrol süreçlerinin organizasyonun özelliğine göre farklı olabileceğini kabul eden Turnbull için önemli olan, kontrol mekanizmasının en üst karar süreçlerinden en altta yer alan uygulamalara kadar, yönetsel süreçlere dahil edilmesidir.

⁹⁴ Turnbull Modeli'nin anlatımında; Financial Reporting Council, **Internal Control-Revised Guidance for Directors on the Combine Code**, London, 2005; Özbek, s.451-455; Institute of Chartered Accountants in England and Wales, **Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code**, UK, 1999, s.1-10'dan yararlanılmıştır.

Turnbull'a göre kontrol mekanizmasının kurulması sorumluğu üst yönetime aittir.

Bu kriterler birlikte organizasyonun kontrol sistemini oluştururlar. COSO, CoCo ve Turnbull birbirini tamamlayan kontrol modelleridir. Her üçü de iç kontrolü organizasyonun amaç ve hedeflerini başarması için uygulanması gereken sistem, süreç ve prosedürler olarak değerlendirmektedir.

2.1.4. Risk Yönetimi ve İç Denetim

Geleneksel denetim sisteminde mali tablolar ve işlemler geçmişe dönük olarak, işlemler olup bittikten sonra denetlenmektedir. Bu yöntemde denetim, temelde mali tablolara ve verilere dayandırılmaktadır. Ancak geleneksel denetim yöntemlerinin işletmelere yeterli güvenceyi vermediği düşünülmektedir. İç denetim yalnızca geleneksel kontrol faaliyetlerinden ibaret olmayıp aynı zamanda kurumun risk durumunu gözetleyerek risk yönetim sürecinin yürütülmesinde temel bir rol üstlenmektedir.⁹⁵

Küreselleşme başta olmak üzere, yönetsel anlayışta meydana gelen değişim, artan rekabet süreci, işlem ve veri hızı ve bu hızı kontrol etmede ortaya çıkan zorluklar ve teknolojik gelişmeler gibi nedenler gittikçe artan bir yoğunlukta sadece geçmişe yönelik değerlendirme yapmanın yeterli olmadığını, gelecek yönelimli bir yaklaşımla işletmenin gelecekte karşılaşılabileceği risklerin tahmin edilmesi ve bu risklerin yönetilebilir halde tutulmasını da gerekli kılmaktadır.

Risk esaslı denetim; işletmenin risk değerlendirmesinin yapılarak bunların yönetilebilir ve kontrol edilebilir halde tutulmasında, yönetimi uyarıcı işlev gören çağdaş bir denetim yöntemidir. Kurumsal yönetim yaklaşımına dayanan risk esaslı denetim, önleyici bir denetim modelidir. Bu yöntemde şirketin karşı karşıya kalabileceği riskler sahip oldukları özelliklere, ortaya çıkma olasılıklarına ve işletme içindeki ağırlığa ve etkisine göre derecelendirilip sınıflandırılmakta, böylece ortaya en

⁹⁵ Paul E. Lindow ve Jill D. Race, "Beyond Traditional Audit Techniques", **Journal of Accountancy**, July 2002, s. 28.

öncelikli riskli alanlardan daha hafif riskli alanlara doğru bir denetim süreci izlenmektedir.

Risk esaslı denetim özellikle sermaye ve finans piyasaları için gittikçe artan bir önem kazanmıştır. Sermaye ve finans piyasalarında yatırımcıların ve tasarruf sahiplerinin korunmasını sağlayacak bir kurumsal yapının oluşturulması süregelen finansal krizlerin de etkisiyle, kamu otoriteleri tarafından etkili prosedürlere bağlanmaya başlanmıştır.

Risk, kurumun hedeflerine ulaşmasını ve stratejilerini başarıyla yönetmesini olumsuz etkileyen tehditlerdir. Risk yönetimi risklerin tanımlandığı, değerlendirildiği ve kontrol edildiği bir süreçtir. Risk yönetiminin amacı, risk üstlenme faaliyetlerinin sonuçlarının farkındalığını geliştirmek, zarar verici olayların meydana gelme sıklığını azaltmak ve meydana gelmesi durumunda ortaya çıkabilecek çeşitli olumsuz sonuçları azaltmaktır. Risk yönetiminin geliştirilmesi fırsatlara odaklanılmasını sağlayacak ve olumlu sonuçların elde edilmesine katkıda bulunacaktır. Bu nedenle risk yönetimi planlama sürecinde ele alınmalıdır.⁹⁶

Risk yönetiminin kurum kültürüne entegre edilmesinin; yönetimin gereksiz olaylar üzerinde zaman harcamasını önleyici, gerçekten önemli konular üzerinde odaklanılması ve belirsizliklerle daha az karşılaşılmasını sağlayıcı, kurumsal itibarı koruyucu, doğru işlerin doğru şekilde yapılmasını sağlayıcı, kurum hedeflerine ulaşılması olasılığını arttırıcı, yenilikleri destekleyici, daha bilinçli risk üstlenmeyi ve karar almayı sağlayıcı ve sigorta maliyetlerini düşürücü faydaları bulunmaktadır.⁹⁷

Risk yönetimi dört aşamadan oluşmaktadır:⁹⁸

1. **Risklerin tanımlanması:** Risklerin “stratejik riskler, faaliyet riskleri, finansal riskler, itibar (saygınlık) riski, bilgi teknolojileri riski, hukuksal riskler, insani riskler” şeklinde tanımlanmasını ifade eder.

⁹⁶ Phil Griffiths, **Risk-Based Auditing**, Gower Publishing Limited, 2005, s.17.

⁹⁷ Griffiths, s.21.

⁹⁸ Griffiths, s.22-27, 61; Kurnaz ve Çetinoğlu, s.88-89.

2. **Risklerin değerlendirilmesi/ölçülmesi:** Riskler etki ve olasılık değerlerine göre değerlendirilir. Olayın meydana gelmesi durumundaki etki ya da sonuçları mali olabileceği gibi kurumun saygınlığına yönelik olumsuz bir etki de olabilir. Olayın meydana gelme olasılığı ise genellikle zamanla ilgili olup olayın hangi sıklıkta meydana gelebileceğine ilişkin sorunun cevaplandırılması açısından önemlidir. Risk değerlendirme sürecine tüm yöneticiler dahil olmalı ve kontrol önlemlerinin etkinliği en azından yıllık tekrarlanmalıdır.
3. **Risklerin kontrol edilmesi:** Risklerin olumsuz etkilerinden zarar görmemek için; risklerin kontrol edilmesi, risklerden kaçınma, riskleri azaltma, riskleri dengeleme gibi araçlara başvurma ihtiyacı duyulabilir.
4. **Risklerin izlenmesi:** Risklerin etkin bir şekilde tanımlandığından, değerlendirildiğinden ve kontrol yaklaşımlarının yerinde olduğundan emin olmak için raporlama ve yeniden gözden geçirme faaliyetlerine ihtiyaç duyulur. İzleme süreci kontrollerin uygunluğu ve yeniden gözden geçirmeyi ifade eder.

Risk yönetimi ve strateji kavramlarının ilişkilendirilmesi 1980'lerinin sonuna rastlamaktadır. ABD'de 2002'de kabul edilen Sarbanes - Oxley Yasası'nın uygulanmasından birkaç yıl sonra kurumlar artık iç kontrol süreçlerini daha kapsamlı kurumsal risk yönetim altyapısı oluşturarak güçlendirmek zorunda kalmıştır. Kurumsal risk yönetiminin tasarlanması ve uygulanması için gerekli rehberlik ihtiyacına yanıt verebilmek için çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunların içinde en kabul göreni COSO tarafından 2004 yılında hazırlanan "Kurumsal Risk Yönetimi – Bütünleşik Çerçeve" adlı çalışmadır.⁹⁹

Kurumsal risk yönetimi, risklerin üstlenilmesi, azaltılması ve kayıpların önlenmesi konusunda girişimci yaklaşımçıların oluşmasına yardımcı olur. Kurumsal risk yönetimi, kurum tarafından maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili değerleri ortaya

⁹⁹ Enterprise Risk Management - Integrated Framework

çıkarmak ve onların kurum stratejisindeki etkili gelişimini tartışmak için de kullanılabilir.¹⁰⁰

Etkili bir kurumsal risk yönetimi için gerekli adımlar şunlardır:¹⁰¹

1. Kurumsal risk yönetiminin stratejik değeri herkes ve özellikle üst yönetim tarafından kabul edilmelidir.
2. Mevcut risk yönetim yaklaşımlarındaki eksik ve zayıf yönler değerlendirilmelidir.
3. Temel misyon ve program hedefleri belirlenmelidir.
4. Kurumsal risk yönetim altyapısı oluşturulmalıdır.
5. Risk envanteri oluşturulmalıdır.
6. Değerlendirme teknikleri seçilmeli ve risk iştahı ve toleransı tanımlanmalıdır.
7. Etkili iletişim ve raporlama sistemi geliştirilmelidir.
8. Kurumsal risk yönetim sisteminin uygulaması takip edilmelidir.
9. Kurumsal risklerin azaltılması için teşvik edici tazminat politikaları ve performans ölçümleri geliştirilmeli ve takip edilmelidir.
10. İç kontrol, bütçeleme, planlama gibi sistemlerle risk yönetim sistemi entegre edilmelidir.

¹⁰⁰ Matteo Tonello, **Emerging Governance Practices in Enterprise Risk Management**, The Conference Board, Inc. Research Report R-1398-07-WG, USA, 2007, s. 7-10; Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.238.

¹⁰¹ Tonello, s.10.

2.2. Çağdaş İç Denetim Uygulamalarını Yönlendiren Kurumsal Temeller ve Düzenlemeler

2.2.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

İç denetim, uluslararası alanda IIA tarafından temsil edilmektedir. IIA, 1941 yılında New York'ta kurulmuştur. Enstitü, 1944'de Toronto'da ABD dışındaki ilk birliğini, 1948'de ise Londra'da Avrupa'daki ilk birliğini kurmuştur.

IIA, çağdaş iç denetim anlayışının gelişmesinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. IIA başlangıçta 25 ülkede kurulmuş iken şu anda 165 ülkede örgütlenmiş ve üye sayısı 175.000'i aşmıştır.¹⁰²

Enstitünün amacı, özel sektör içerisinde işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak için görev yapan iç denetçilerin dünya çapında yaygın örgüt yapısına sahip olmasını sağlamak ve iç denetçiliği saygın bir meslek türü haline getirmektir.¹⁰³

IIA ve bağlı kuruluşları; eğitim, yayın, araştırma ve kalite güvencesi hizmetleri vermektedirler. IIA; mesleki gelişim için önemli konferans ve seminerler düzenlemekte, yetkin ve uzman iç denetçilere sertifika vermekte, kalite güvencesi gözden geçirme ve değerlendirme hizmetleri sunmaktadır. IIA; iç denetçiler, yönetim kurulu üyeleri ve üst yönetim için iç denetim standartları tespit etmekte ve bu konularda kılavuzluk yapmaktadır. IIA ayrıca, iç denetim faaliyetine yönelik toplumsal ilgiyi teşvik etmekte ve iç denetim faaliyetinin geliştirilmesi konusunda gerekli çalışmaları yapmaktadır.¹⁰⁴

2.2.1.1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

Küresel ölçekte iç denetim mesleğinin en güçlü ve yaygın organizasyonu olan IIA, bünyesinde oluşturduğu komite ve çalışma gruplarıyla, iç denetim mesleğinin yürütülmesine ilişkin kapsamlı bir rehber olan Uluslararası Mesleki Uygulama

¹⁰² <https://na.theiia.org/membership/pages/membership.aspx>, (5 Eylül 2012).

¹⁰³ Seyit Koçberber, "Dünya'da ve Türkiye'de Denetim Etiği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 68 (Ocak – Mart 2008), s.76.

¹⁰⁴ ECIIA, *Avrupa'da İç Denetim*, Tide (çev.), İstanbul, 2005, s.16.

Çerçevesi (UMUÇ)¹⁰⁵’u yayınlamıştır. IIA’nın resmi rehberi konumunda olan UMUÇ, iki rehberden oluşmaktadır:¹⁰⁶

1. **Zorunlu Rehber:** İç Denetimin Tanımı, Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarından oluşan zorunlu rehberde belirtilen kurallara uyulması zorunludur.
2. **Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber:** Yukarıda belirtilen İç Denetimin Tanımı, Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının etkili bir şekilde uygulanmasına yönelik uygulama esaslarının belirtildiği bu rehber; Pozisyon Raporları, Uygulama Önerileri ve Uygulama Rehberlerinden oluşmaktadır.¹⁰⁷

IIA, iç denetimi şöyle tanımlamaktadır: “iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”¹⁰⁸

UMUÇ’un zorunlu unsurlarından biri olan ve IIA üyelerinin uyması gereken etik kuralları belirleme amacı, IIA tarafından, iç denetim mesleğinde etik kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmak olarak açıklanmıştır.¹⁰⁹ Etik kurallar davranışlardan ziyade uygulamaya yönelik asgari gereklilikleri ve davranışsal beklentileri ifade etmektedir. Etik kurallar için dört temel ilke belirlenmiştir:¹¹⁰

- **Dürüstlük:** İç denetçilerin güven oluşturmaları ve verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlamayı ifade eder.
- **Objektiflik:** İç denetçilerin gerek bilgi toplama ve değerlendirme sürecinde gerekse raporlama aşamasında mesleki objektiflik sergilemeleri, dengeli

¹⁰⁵ International Professional Practice Framework (IPPF)

¹⁰⁶ The Institute of Internal Auditors.

¹⁰⁷ Position Papers, Practice Advisories, Practice Guides.

¹⁰⁸ The Institute of Internal Auditors, s.2.

¹⁰⁹ The Institute of Internal Auditors, s.4.

¹¹⁰ The Institute of Internal Auditors, s.5; Jenny Stewart ve Nava Subramaniam, “Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities”, **Managerial Auditing Journal**, Vol.25, Iss.4 (2010), s.331.

olmaları ve kendilerinin veya başkalarının menfaatinin kararlarına etki etmemesini ifade eder.

- **Gizlilik:** İç denetçilerin elde ettikleri bilgiyi mecbur kalmadıkça açıklamamalarını, bilginin sahipliğine ve değerine saygı duymalarını ifade eder.
- **Yetkinlik (Ehil olma):** İç denetçilerin mesleki faaliyetlerini yerine getirirken gerekli bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmalarını ifade eder.

Gerek farklı ülkelerde, gerekse aynı ülkede farklı sektör ve kuruluşlarda görülen iç denetim uygulamalarının, farklılık göstermesi doğal olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle iç denetim uygulamaları sırasında uygulanacak denetim prosedürleri ve teknikleri ile uyulması gereken meslek standartları ve etik kuralların belirlenmesi önem arz etmektedir.¹¹¹

IIA İç Denetim Uygulama Standartları Kurulu tarafından; farklı hukuki ve kültürel ortamlarda yürütülen iç denetçilik mesleği konusunda uygulama ve anlayış birliği sağlamak için geniş katılımlı istişare ve tartışma faaliyetleriyle, “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” oluşturulmuştur. Standartların amaçları şunlardır;¹¹²

1. İç Denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
2. Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
3. İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
4. Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

¹¹¹ Robert Moeller, **Brink's Modern Internal Auditing**, 7th Edition, New Jersey: John Wiley&Sons, 2009, s.183.

¹¹² The Institute of Internal Auditors, s.11.

İç denetim standartlarına uyum yaşamsal düzeyde önemsenmekte olup iç denetçilerin standartlara uyumunun kısmen engellenmesi durumunda, standartların diğer kısımlarına uymaları ve uyamadıkları kısımla ilgili özel durum açıklaması yapmaları gerektiği belirtilmektedir.¹¹³

Hem IIA ve bağlı kuruluşların üyelerinin hem de bütün iç denetçilerin uluslararası iç denetim standartlarına uymaları zorunludur. Denetim komitesi ve yönetim kurulu iç denetim çalışmasının uluslararası iç denetim standartlarına uygun yapılmasını sağlayarak, kendi kurumlarının iç kontrollerinin yeterli ve uygun olduğu konusunda ek güvence sağlarlar. Bu da, mali raporlama sistemine duyulan toplumsal güveni artırır ve güçlendirir.¹¹⁴

Bu aşamada iç denetim faaliyetinin temel organizasyonu olan IIA'nın belirlediği İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları veya yaygın ifadesiyle Uluslararası İç Denetim Standartlarına kısaca bakmakta yarar var.

2.2.1.2. Uluslararası İç Denetim Standartları¹¹⁵

Uluslararası iç denetim standartları; nitelik standartları ve performans standartları olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır.

2.2.1.2.1. Nitelik Standartları

Amaç, Yetki ve Sorumluluklar: İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları ile iç denetim tanımına, etik kurallarına ve iç denetim standartlarına uyma zorunluluğu, iç denetim yönetmeliğinde belirtilmelidir. İç denetim yöneticisi, iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek, üst yönetim ve yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirmek ve üst yönetim ve yönetim kuruluna onay için sunmak zorundadır.

¹¹³ The Institute of Internal Auditors, s.12.

¹¹⁴ ECIIA, s.22.

¹¹⁵ Bu kısımda; The Institute of Internal Auditors, s.9-38.'den yararlanılmıştır. Ayrıca Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ve eklemeler dikkate alınmıştır.

Bağımsızlık ve Objektiflik: İç denetim faaliyeti bağımsız olmak ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır. İç denetim yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine raporlama yapmak zorundadır. İç denetim yöneticisi, yönetim kurulu ile doğrudan iletişim halinde olmalı ve en az yılda bir, yönetim kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit etmelidir.

İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır. Denetçilerin bağımsızlığı ve objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulma izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmak zorundadır. Açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat: İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve yetkin bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez. İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle arttırmak ve güçlendirmek zorundadır.

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır. Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri kapsamalıdır.

İç değerlendirmeler; İç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini, öz değerlendirme yoluyla veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamak zorundadır.

Dış değerlendirmeler; kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmak zorundadır. İç denetim yöneticisi, dış değerlendirmenin şekli ve sıklığını, menfaat çatışması ihtimalini de dikkate alarak dış değerlendirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıfları ve bunların bağımsızlığı konularını yönetim kurulu ile tartışmak ve değerlendirmek zorundadır.

İç denetim yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını ve iç denetimin tanımına, etik kurallarına ya da standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediğı zaman bu aykırılığı ve etkilerini üst yönetime ve yönetim kuruluna açıklamak zorundadır.

2.2.1.2.2. Performans Standartları

İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi: İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır.

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacına yönelik politika ve prosedürleri belirlemek, önemli ara değişiklikler de dahil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, onaylı planın uygulanabilmesi için iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamak ve kaynak sınırlandırmalarının etkilerini gözden geçirmek ve onaylamak için üst yönetime, ve yönetim kuruluna bildirmek zorundadır.

İç denetim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış hizmet sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suiistimal risklerini,

yönetişim sorunlarını ve üst yönetimin ve yönetim kurulunun ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuların da dahil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır. İç denetim faaliyeti bir dış hizmet sağlayıcısı tarafından sunulduğunda, söz konusu hizmet sağlayıcısı o kurumun etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürebilmesi konusundaki sorumluluğunun farkında olmasını sağlamak zorundadır.

İşin Niteliği: İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle kurumun etkili kontrollere sahip olmasını sağlamak, bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.

İç denetim faaliyeti; kurum içinde gerekli etik değerlerin geliştirilmesi, etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirliğin temin edilmesi, risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi, yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlanması ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletilmesinin sağlanması amacıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır.

Görev Planlaması: İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir iş programı hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. İş programı hazırlanırken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almak zorundadır:

1. Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin performansını kontrol etmenin araçları,
2. Kurumun faaliyet ve hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
3. Belli bir çerçeve veya modele kıyasla, ilgili faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği,

4. Faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.

Görevin Yapılması: İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri belirlemek, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır. Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetilmek ve kontrol edilmek zorundadır.

Sonuçların Raporlanması: İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır. Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı ve tam olmak, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorunda olup zamanında sunulmalıdır.

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

İç denetimin tanımına, etik kurallara veya iç denetim standartlarına aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken; tam olarak uygunluğun sağlanamadığı etik kural veya davranış kuralı ve standart, aykırılığın sebepleri ve aykırılığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi özel durum olarak açıklanmak zorundadır.

Bir genel görüş yayınlanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmesi zorunludur.

İlerlemenin Gözlenmesi: iç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların gözlenmesi ve takibi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.

Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi: İç denetim yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmak zorundadır. İç denetim yöneticisi konunun

çözümlemediği sonucuna varırsa konuyu denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır.

Yukarıya alınan nitelik ve performans standartları hem güvence hem de danışmanlık hizmetlerine uygulanabilme özelliğine sahiptir. *Güvence hizmetleri*;¹¹⁶ nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenen bir faaliyet olup iç denetçinin kurumun faaliyet, süreç ve sistemleri hakkında bağımsız görüş oluşturması için eldeki delilleri objektif bir şekilde değerlendirmesi anlamında kullanılmaktadır. *Danışmanlık hizmetleri*¹¹⁷ ise; müşterinin özel talebi üzerine yapılan, kapsamı ve niteliği iki taraf arasında yapılan sözleşme ile belirlenen tabiatı gereği tavsiye niteliğindeki hizmetlerdir.¹¹⁸

2.2.1.3. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Sertifikalandırma Faaliyetleri

IIA, iç denetim, iç kontrol, bilişim teknolojileri denetimi gibi konularda üyelerine hizmet vermektedir. Enstitü ayrıca iç denetime ilişkin standartların ve etik kuralların belirlenmesi ve geliştirilmesi konusunda da katkıda bulunmaktadır.

IIA tarafından verilen ve uluslararası düzeyde geçerliliği olan sertifikalar ve yetkinlikler şunlardır:

- CIA (Certified Internal Auditor – Sertifikalı İç Denetçi)
- CGAP (Certified Government Auditing Professional – Sertifikalı Kamu Denetçisi)

¹¹⁶ The Institute of Internal Auditors, s.13.

¹¹⁷ The Institute of Internal Auditors, s.13.

¹¹⁸ Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının uygulama birliği sağlamak için özel anlamını açıkladığı terimler olan Güvence ve Danışmanlık hizmetleri UMOÇ'ta şu şekilde tanımlanmaktadır: **Danışmanlık Hizmetleri** (Consulting Services) Herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir. **Güvence Hizmetleri** (Assurance Services) Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla delillerin objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (due diligence; ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.

- CFSA (Certified Financial Services Auditor – Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi)
- CCSA (Certification in Control Self-Assessment – Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası)
- CRMA (Certification in Risk Management Assurance – Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası)

IIA, verdiği sertifikalardan biri ile iç denetçilere, Uluslararası Sertifikalı İç Denetçi (CIA) statüsünü vermektedir. CIA, iç denetim için bütün dünyada tanınan bir mesleki yeterlilik belgesidir. Sertifikalı iç denetçilerin belirli eğitim ve deneyim koşullarını yerine getirmiş olmaları ve çoktan seçmeli sorulardan oluşan kapsamlı bir sertifika sınavını geçmeleri gerekmektedir. Bu sertifikayı aldıktan sonra da, iç denetçilerin sürekli mesleki gelişimlerini sürdürmeleri gerekmektedir.¹¹⁹

CGAP sertifika programı kamu sektörünün her kademesinde çalışan denetçiler için tasarlanmıştır.

CFSA, mali hizmetler denetimi uygulayıcıları için saygın bir sertifikadır. CCSA, CSA (Kontrol Özdeğerlendirme) uygulayıcıları için saygın bir sertifikadır.

CCSA, bir adayın önemli CSA temelleri, süreçleri ve risk, kontroller ve iş hedefleri gibi ilgili hususlardaki bilgisini ölçmekte olup bireylerin bu alandaki kapsamlı mesleki bilgilerini ortaya koydukları bir ölçüttür.¹²⁰

CRMA sertifikası, iç denetçiler ve risk yönetimi güvencesi ile ilgilenenler için tasarlanmıştır. 2001 yılından itibaren verilen bu sertifika iç denetçilere, denetim komitesi ve üst yönetime karşı, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine ilişkin temel süreçlerin organizasyonda etkili bir şekilde yer alıp almadığı konusunda danışmanlık ve güvence hizmeti sunmaya ilişkin bir yeterlilik belgesidir.¹²¹

¹¹⁹ ECIA, s.21.

¹²⁰ http://www.tide.org.tr/uploads/news/sertifikasyon_aday_el_kitabi.pdf, (5 Eylül 2012).

¹²¹ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=crma>, (5 Eylül 2012).

2.2.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

INTOSAI,¹²² ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının üye olduğu özerk, bağımsız ve Birleşmiş Milletler nezdinde özel danışman statüsüne sahip bir uluslararası organizasyondur. 1953 yılında Havana/Küba’da toplanan kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 191’e ulaşmıştır.¹²³

INTOSAI’nin; OLACEFS¹²⁴, AFROSAI¹²⁵, ARABOSAI¹²⁶, ASOSAI¹²⁷, PASAI¹²⁸, CAROSAI¹²⁹, EUROSAI¹³⁰ olmak üzere yedi adet bölgesel birliği bulunmaktadır. INTOSAI’ye ancak yüksek denetim kuruluşları veya yüksek denetim kuruluşu sayılanlar üye olabilmektedir. Yüksek denetleme kuruluşu sayılmanın temel koşulu, kanunla kurulmuş olması ve parlamento adına denetim yapıyor olmasıdır. Statüsü gereğince INTOSAI’ye her ülkeden sadece bir yüksek denetim kuruluşu üye olabilmektedir. Türk Sayıştay’ı 1965 yılından bu yana INTOSAI’nin üyesidir.

INTOSAI’nin amacı; yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alış verişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir. INTOSAI, bilginin gelişimini ve aktarımını teşvik etmek, dünya çapında kamu sektörü denetimini iyileştirmek ve üyelerinin kendi ülkelerindeki mesleki kapasitelerini, itibarlarını ve etkilerini artırmak amacıyla yüksek denetim kurumları için kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamaktadır.¹³¹

INTOSAI’nin her üç yılda bir değişik bir ülkede gerçekleştirilen kongreleri (INCOSAI)¹³², kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü

¹²² The International Organization of Supreme Audit Institutions.

¹²³ <http://www.intosai.org/about-us.html>, (7 Eylül 2012).

¹²⁴ Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions, 1965 yılında kurulmuştur.

¹²⁵ African Organization of Supreme Audit Institutions, 1976 yılında kurulmuştur.

¹²⁶ Arab Organization of Supreme Audit Institutions, 1976 yılında kurulmuştur.

¹²⁷ Asian Organization of Supreme Audit Institutions, 1978 yılında kurulmuştur.

¹²⁸ Pacific Association of Supreme Audit Institutions, 1987 yılında kurulmuştur.

¹²⁹ Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions, 1988 yılında kurulmuştur.

¹³⁰ European Organization of Supreme Audit Institutions, 1990 yılında kurulmuştur.

¹³¹ Sayıştay Başkanlığı, **Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)-I**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, s.11.

¹³² Uluslararası Sayıştay Kuruluşları Kongresi.

ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir.¹³³ INTOSAI, INCOSAI kongrelerinde birkaç tema etrafında öneriler geliştirerek dış denetim kuruluşlarının niteliği, denetimlerinin kapsamı ve çalışma yöntemleri konusunda bilgi üretmekte ve yüksek denetim kuruluşlarının işbirliği ve bilgi paylaşımı ortamında gelişimine katkı sağlamaya çalışmaktadır. Kongreler aynı zamanda uygun bir dış denetim ortamı geliştirilebilmesi için kamu yönetiminin benimsemesi gereken ilkelere değinmekte ve iç kontrol sistemlerinin uygun bir kontrol ortamı oluşturması doğrultusunda öneriler sunmaktadır.

INCOSAI Kongrelerinde, iç denetim, iç kontrol ve bunlarla dış denetim arasındaki ilişkilerle ilgili aşağıda belirtilen önerilere yer verilmiştir:¹³⁴

Birinci ve ikinci kongreden itibaren yüksek denetim kurumlarının varlığı, anayasal statüde ve yürütme organından bağımsız faaliyet gösterebilmesi gerektiği vurgulanmış, yüksek denetim kuruluşlarının kamu denetiminin spesifik alanlarında nasıl olması ve ne tür araçlar kullanması gerektiği üzerinde çalışılmıştır. Kongre temaları ve önerileri arasında, iç kontrol sistemlerinin kurulmasının yüksek denetim kuruluşlarının faaliyetleri için önemi, yüksek denetim kuruluşlarının iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin çalışmalarından yararlanması gibi başlıklar yer almaktadır.

Dördüncü kongrede; Sayıştayların sadece harcama sonrası kontrol yapabildiği ülkelerde, mevcut iç kontrol organlarının çalışmalarıyla elde ettiği raporların Sayıştay çalışmaları ile ilgili olmaları durumunda bu raporların Sayıştay'a verilmesi gerektiğine değinilmektedir. Bu durum, iç kontrol ve denetim birimlerine ait çalışmalardan yüksek denetim örgütlerinin haberdar olmasının öneminin arttığını göstermektedir.

Yedinci kongrede, yüksek denetim kuruluşlarının denetim personelinin niteliği gibi hususları içeren önerileri arasında, Sayıştayların denetim personelinin eğitim programlarına, idarelerin iç kontrol-iç denetim personelinin de katılacağı şekilde

¹³³ Şimdiye kadar 20 Kongre yapılmış olup, yapıldığı ülkeler ve yapıldığı yılları şunlardır: Küba-1953, Belçika-1956, Brezilya-1959, Avusturya-1962, İsrail-1965, Japonya-1968, Kanada-1971, İspanya-1974, Peru-1977, Kenya-1980, Filipinler-1983, Avusturalya-1986, Almanya-1989, Amerika-1992, Mısır-1995, Uruguay-1998, Güney Kore-2001, Macaristan-2004, Meksika-2007, Güney Afrika-2010, INTOSAI, **Bibliography of Congress Themes**, Vienna, 2011, s.1.

¹³⁴ Domingo L. Cruz, **INTOSAI'nin - Otuz Yılı**, Semiramis Serin (çev.), Ankara: Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Yayın No: 23/5, 1987, s.16-67; INTOSAI. **INTISAI 50 Years (1953 -2003)**, 2004, s.38-72.

genişletilmesinin önemi vurgulanmaktadır. Bu öneri ortak denetim anlayış ve kriterleri geliştirmeye yarayacak bir örnek denetim kültürü oluşturmaya yöneliktir.

Yedinci kongrede daha önemli olan öneri ise; yüksek denetim kuruluşlarının denetledikleri idarelerde güçlü iç denetim organları oluşturulmasını teşvik etmesi ve bu denetim organlarının çalışmalarının denetimler sırasında değerlendirilmesi gerektiği yönündeki öneridir.

Sekizinci kongre, iç denetimin kurumsallaşmasına ilişkin teşvik önerisinin sistematik olarak yapılması ve iç denetim organlarının kendi idarelerinin yöneticilerine bağlı olduklarının öneminin farkında olunması gerektiğini belirtmektedir. Buna paralel olarak iç kontrol kuruluşları ile Sayıştaylar arasında bilgi değişiminden bahsedilmekte ve bilgi değişimi adı altında aslında iç denetim organlarında yürütölen faaliyetlerin etkin koordinasyonuna Sayıştay tarafından katkı sağlanması amaçlanmaktadır. Hem bu organların raporlarının dış denetimde kullanılması hem de dış denetim raporlarının iç denetim ve kontrolde kullanılması ve işbirliği içinde bu denetimin paylaşılması gereğinden bahsedilmektedir.

Denetimlerde gereksiz yere tekrarları önlemek maksadıyla, güvenilir olması halinde, iç denetimin dış denetim kadar önem kazanmaya başladığı anlaşılmaktadır. İç denetim ve dış denetimin karşılıklı sorumluluklarının ihlal edilmemesi gerektiği de ayrıca vurgulanmaktadır. Sayıştaylar denetlediği kurumlar için ilkeler, kurallar ve prosedürler belirleyerek bu idarelerdeki iç kontrol kuruluşlarının işleyişini belirlemeli, yönlendirmeli ya da teklifte bulunmalıdır. Bu kuruluşların raporlarının değerlendirilmesi ve bulguların parlamentoya iletilmesi de işbirliğinin doğal sonuçlarındandır.

“Experientia mutua omnibus prodest”¹³⁵ mottosunu kullanan INTOSAI'nin, ilk kongresinde harcama öncesi denetimin etkinliğini savunurken sekizinci kongresinde artık iç kontrol/iç denetim organları ile işbirliğini bütünüyle teşvik etmeye yönelik bir noktaya geldiği görölmektedir.

¹³⁵ “Birlikten kuvvet doğar” veya “ortak tecrübe herkesin yararınadır” diye çevrilebilecek bu Latince motto İngilizceye “mutual experience benefits all” şeklinde çevrilmektedir.

Dokuzuncu kongre dış denetim kuruluşları ve kamu dış denetiminde, kamu maliyesinin denetlenmesinde, kamu yönetimi ve yüksek denetim kuruluşları için devrim niteliğinde ilke ve talimatların yer aldığı bir bildirgeye imza atmıştır. Dokuzuncu kongre, Lima’da (Peru) toplandığı için bildirge Lima Deklerasyonu adıyla ilan edilmiştir. Buna göre;

- Ön denetim, Sayıştay veya diğer denetim organınca yapılır.
- Ön denetim yapılsın ya da yapılmayın, harcama sonrası denetim bütün Sayıştayların asli görevidir.
- İç denetim idare içinde oluşturulan bir örgüttür fakat olabildiğince bağımsız hareket edebilmelidir.
- Sayıştay iç denetim biriminin etkinliğini inceler ve başarılı olduğu sonucuna varırsa ve çalışmasına güven duyuyorsa, Sayıştay’ın denetim hakkı saklı kalmak kaydıyla, her şekilde işbirliği ve işbölümü yapmalıdır.
- Modern hesap ve muhasebe teknikleri geliştirmek ve bunları iç kontrol ve denetimle desteklemek gerekir. Sayıştay bu tür sağlam hesaplar üzerinde çalışmalıdır.

INTOSAI’nin 1992 yılında yapılan yönetim kurulu toplantısında “Kamu Sektörü Denetçileri için Mesleki Etik Kurallar” onaylanmıştır. Bu kurallar, INTOSAI bünyesindeki çeşitli ülke yüksek denetim kurumlarının mesleki etik ilkelerini ortak bir noktada buluşturmayı amaçlamaktadır. INTOSAI, üyesi bulunan tüm yüksek denetim kurumlarından bu kurallara uygun düzenlemeler yapmasını istemektedir. Söz konusu kurallar sadece meslek etiğine ilişkin temel önermeleri içerecek şekilde hazırlanmış olup, ülkeler arasındaki kültür, dil farklılıkları ile yasal ve sosyal sistemler arasındaki değişiklikler nedeniyle bu kuralların her ülke koşullarına uyarlanması gerekmektedir.¹³⁶

¹³⁶ INTOSAI, **Code of Ethics**, [http://www.issai.org/media\(627,1033\)/ISSAI_30_E.pdf](http://www.issai.org/media(627,1033)/ISSAI_30_E.pdf) (15 Kasım 2012).

INTOSAI Mesleki Etik Kurallarına yön veren ilkeler şu şekilde belirlenmiştir:¹³⁷

- Dürüstlük,
- Bağımsızlık,
- Objektiflik,
- Çıkar çatışmasından kaçınılması,
- Meslek sırlarının saklanması,
- Mesleki yeterlilik ve
- Mesleki gelişime açık olma.

INTOSAI, iç kontrolü COSO'nun iç kontrol yaklaşımına paralel bir şekilde ele almıştır. İç kontrol; faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmek, hesap verebilirlik yükümlülüğünü yerine getirmek, ilgili hukuksal düzenlemelere uygun hareket etmek, kamu kaynaklarının yanlış kullanılmasını, kaybolmasını ya da zarar görmesini engellemek amacıyla; kurumun karşılaşılabileceği riskleri belirlemek ve kurumun misyonuna ulaşmasına ilişkin makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan ve kurum yönetim ve personelinden etkilenen bütünsel bir süreç olarak tanımlanmaktadır.¹³⁸

2.2.3. Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO)¹³⁹

1985 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren ve iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla mali raporlamanın kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş kuruluşların desteği ile kurulan ve

¹³⁷ Koçberber, s.71-72.

¹³⁸ INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**, Belgium, 2004, s.6.

¹³⁹ Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission.

Treadway Komisyonu adını alan “Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu”¹⁴⁰ kuruluşundan iki yıl sonra, 1987 yılında, özel sektör ve kamu sektörü için iç kontrol konusunda çeşitli önerilerde bulunmuştur.¹⁴¹

Treadway Komisyonu’nun en önemli hedefi; sahte mali raporlamanın nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyonun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır. Bu amaçla Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi “*İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve*” raporunu 1992’de yayımlamıştır. Bu rapor, “*COSO İç Kontrol Modeli*” olarak bilinmektedir.¹⁴²

COSO, 2004 yılında bu raporun sistematığına dayalı olarak “Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçeve”¹⁴³ adlı yeni bir rapor yayımlamıştır. Bu raporun yayınlanmasıyla COSO İç Kontrol modeli bir ileri aşamaya geçmiş ve iç kontrol kavramı organizasyonun geleceğine ilişkin belirsizliklerin yönetilmesi hedefi doğrultusunda kurumsal risk yönetiminin önemli bir unsuru haline gelmiştir.¹⁴⁴

COSO modeli, iç kontrol sistemlerine ilişkin standartların temelini oluşturmaktadır. ABD Sayıştayı’nın hazırladığı “Federal Hükümette İç Kontrol Standartları”, INTOSAI’nin 2004 yılında güncelleyerek yayınladığı “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Rehberi” ve Avrupa Komisyonu’nun 2007 yılında yayınladığı “Etkili Yönetim İçin İç Kontrol Standartları” adlı belgelerde COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’ sinden yararlanıldığı veya COSO Modelinin esas alındığı belirtilmektedir.¹⁴⁵

COSO Modeli, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak tanımlanan beş bileşenden meydana gelmektedir. Modelde iç kontrol; “kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından

¹⁴⁰ Bu Komisyona, Amerika Ulusal Muhasebeciler Birliği, Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü, Finansal Yöneticiler Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü katılmışlardır.

¹⁴¹ Bülbül, s.11-19.

¹⁴² Keskin, s.39.

¹⁴³ Enterprise Risk Management –Integrated Framework.

¹⁴⁴ Özbek, s.399.

¹⁴⁵ Bülbül, s.19.

etkilenen ve işletmenin etkin ve verimli çalışması, ilgili yasalara ve mevzuata uygun hareket edilmesi ile mali tabloların güvenilir olmasına yönelik makul bir güvence sağlamak amacıyla dizayn edilmiş geniş kapsamlı bir süreç” olarak açıklamıştır.¹⁴⁶

İç Kontrol tanımında dikkat çeken unsurları şöyle açıklayabiliriz:¹⁴⁷

- İç kontrol bir defalık olay değil, süreklilik gösteren bir süreçtir. Kurum süreçlerinin içerisine yerleştirilen politika ve prosedürlerdir.
- İç kontrolün en önemli unsuru, yönetim kurulu, yöneticiler ve kurum personelinden oluşan “insan” dır.
- İç kontrol, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesi konusunda “mutlak” değil ancak “makul” bir güvence sağlamaktadır.
- İç kontrolün amacı kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesidir.

COSO iç kontrol modelinin bileşenleri; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bir önceki bölümde açıklandığı için tekrar edilmeyecektir.

COSO İç Kontrol Modeli; COSO Küpü ve COSO Piramidi olarak adlandırılan yöntemlerle anlatılmaktadır. COSO Piramidi, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini göstermektedir. COCO Küpü olarak adlandırılan üç boyutlu yaklaşımda ise, yukarıda açıklanan ve küpün yatay katmanında yer alan beş bileşen; bir taraftan küpün dikey katmanında yer alan operasyonlar, mali raporlama ve mevzuata uygunluk ile diğer taraftan küpün üçüncü boyutunda yer alan birimler ve faaliyetler ile ilişkilendirilmiştir.

2.2.4. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)

ECIIA, Avrupa Birliği’ne üye tüm ülkeler dahil, 35 ülkede yerleşik ulusal iç denetim kuruluşlarının birleşiminden oluşmuş bir federasyondur. Avrupa ülkeleri

¹⁴⁶ COSO, **Internal Control – Integrated Framework**, 2003, s.3.

¹⁴⁷ Özbek, s.403-404.

Enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) 40.000 civarında iç denetçiyi temsil etmektedir.¹⁴⁸ ECIIA'nın bireysel üyesi yoktur; sadece IIA enstitüleri veya şubeleri üye olabilir.¹⁴⁹

ECIIA'nın amacı, Avrupa Birliği'ndeki ve ECIIA'ya üye ülkelerdeki iç denetçilerin mesleki gelişimlerini desteklemek ve IIA tarafından geliştirilen standartların ve etik kurallarının hem kamu hem de özel sektördeki tüm iç denetim faaliyetlerinde uygulanmasını sağlamaktır.¹⁵⁰

ECIIA'nın misyonu ve görevleri şunlardır: ¹⁵¹

1. Geniş tanımlanmış Avrupa bölgesi içinde, Avrupa Birliği, Avrupa Parlamentosu ve Komisyonu ile ve diğer Avrupalı veya global kurum ve kuruluşlarla ilişkileri yürüterek iç denetim mesleğinin birleşik sesi olmak,
2. İç denetim mesleğini daha geniş Avrupa ve Akdeniz havzası coğrafi bölgesi içinde temsil etmek ve geliştirmek,
3. İç denetim mesleğini IIA ile birlikte ve IIA'ya danışmak suretiyle temsil etmek.

ECIIA, IIA dışında kendi üyeleri tarafından yönetilmektedir. Her üye ülkeyi temsil eden birer delege, çalışma programı ve bunun finansmanını onaylamak amacıyla bir araya gelip Konfederasyonun stratejik planını belirlerler. ECIIA yönetim kurulu, konfederasyonun yürütme organı olup, hedef ve amaçlara ulaşmak amacıyla belirlenen stratejik plana uygun politika ve programlar geliştirir.¹⁵²

ECIIA, IIA'nın iç denetim tanıma uyan ve etik kurallarına ve uluslararası standartlara uygun hareket eden bir profesyonel iç denetim biriminin her yönetim mekanizmasının anahtar ve temel bir unsuru olduğuna inanır. Çeşitli Avrupa ülkelerinde

¹⁴⁸ Özbek, s.33-34.

¹⁴⁹ ECIIA, s.47.

¹⁵⁰ Özbek, s.33-34.

¹⁵¹ ECIIA, s.47

¹⁵² ECIIA, s.46-48.

kurulan ve hükümet tarafından görevlendirilen farklı komisyonlar da bu görüşü ve tezi desteklemiştir.¹⁵³

İç denetim mesleğinin standartları; IIA ve ECIIA tarafından belirlenerek yayınlanmakta ve iç denetimle ilgili araştırma ve geliştirme çalışmaları yapılmakta, toplantılar düzenlenmek suretiyle uluslararası bir işbirliği ile eşgüdüm sağlanmaktadır. ECIIA üyesi tüm iç denetçiler, IIA'nın etik kurallarına ve iç denetim mesleki uygulamalarına dair uluslararası standartlarına uymakla sorumludurlar.

1982 yılında Fransa, Finlandiya, İngiltere, Norveç ve Benelux ülkelerinin iç denetim enstitüleri tarafından kurulan ECIIA'nın eğitimlere verdiği destek ve yayınları dışında en önemli faaliyetlerinden biri her yıl düzenlenen “Avrupa İç Denetim Konferansı”dır. Dünya genelinde yetkin iç denetçilerin bir araya gelerek iç denetim alanındaki güncel gelişmeleri paylaştığı bu konferans mesleğin gelişimine önemli katkılarda bulunmaktadır.¹⁵⁴

ECIIA, iç denetim mesleğinin gelişimini amaçlamaktadır. Bu nedenle kurumların, kişilerin ve örgütlerin meslekten en yüksek faydayı elde edebilmeleri için yeterlikler, standartlar ve nitelikler geliştirmektedir. ECIIA, ayrıca iç denetim mesleğine yönelik IIA tarafından geliştirilen standartların uygulanmasını da teşvik etmekte, iç denetçilere IIA'in etik kurallarını uygulamalarını tavsiye etmekte, iç denetçi sertifikası ile bu sertifikanın eşdeğerinde sertifikalar almayı teşvik etmekte ve iç denetim performansının ölçümünü sağlayarak mesleğin gelişimini desteklemektedir.¹⁵⁵

IIA ve onun dünyanın her yerindeki bağlı kuruluşları, iç denetçilere, bilgi ve becerilerini gösterme fırsatlarını sunmaktadırlar. ECIIA, iç denetçilere, mesleki olarak yetkin hale gelebilmek için bu fırsatlardan yararlanmalarını tavsiye etmektedir.¹⁵⁶

ECIIA, son yıllarda farklı bir model olarak “savunmanın üç hattı” veya “üç hatlı savunma” (3LoD)¹⁵⁷ olarak isimlendirilen bir güvence sistemini tartışmaya

¹⁵³ ECIIA, s.17.

¹⁵⁴ Özbek, s.33-34.

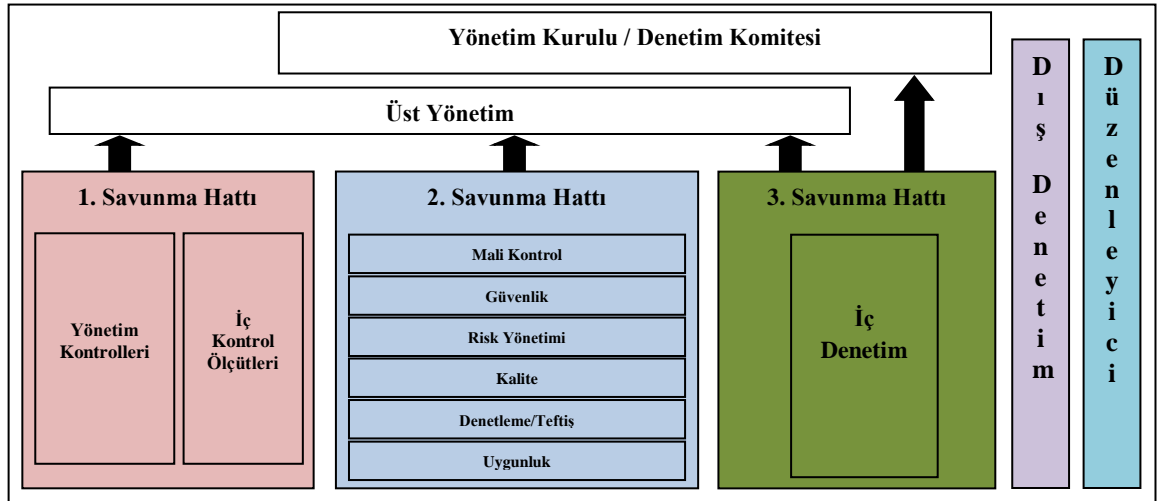
¹⁵⁵ Arzu Özgül, “İç Denetimde Kalite Güvence Geliştirme Programı ve Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, 2011), s.26.

¹⁵⁶ ECIIA, s.20.

¹⁵⁷ Three Lines of Defences Model.

açmıştır. Avrupa Risk Yöneticileri Dernekleri Federasyonu¹⁵⁸ (FERMA) ile birlikte geliştirilen model gittikçe artan bir ilgiyle tartışılmaktadır. Son yıllarda kurumsal yönetim ve risk yönetimi konusunda artan bir şekilde ilgi konusu olan modelin birinci ayağı, operasyonel yönetim, ikinci ayağı risk yönetim fonksiyonu, üçüncü ayağı ise iç denetim fonksiyonunun savunma aracı olarak kullanılmasını ifade etmektedir.

1. Modelin birinci savunma hattında Faaliyetlerin yürütülmesinden sorumlu olan üst yönetimin yönetsel sorumluluğu ve hesap verebilirlik esasları çerçevesinde iç kontrol sistemini kurması ve işletmesi yoluyla riskleri azaltması hedeflenmektedir.
2. Modelin ikinci savunma hattında, kurulan risk yönetim sistemi ile uygulamaların etkin bir şekilde izlenmesi, raporlanması ve risk sahiplerine yardımcı olunması anlaşılmaktadır.



Şekil 1. Savunmanın Üç Hattı Modeli¹⁵⁹

Kaynak: ECIA ve Ferma, Guidance on the 8th EU Company Law Directive, Article 41.

¹⁵⁸ Avrupa Risk Yönetimi Dernekleri Federasyonu (Federation of European Risk Management Associations – FERMA), Avrupa ve Avrupa dışında özel veya kamu sektöründe risk yönetiminden sorumlu olanların üye oldukları ve risk yönetim metodolojisi ve koordinasyonu konusunda çalışmalar yapmayı ve üyelerine katkı sağlamayı hedefleyen bir kuruluştur.

¹⁵⁹ ECIA ve FERMA, **Guidance on the 8th EU Company Law Directive, Article 41**, http://www.ecia.eu/system/files/guidance_on_the_8th_eu_company_law_directive_05_10_2010.pdf, (30 Aralık 2012).

3. Modelin üçüncü savunma hattında, iç denetim fonksiyonu devreye girmektedir. İç denetçiler risk esaslı bir yaklaşımla, kuruluşun iç kontrol sistemini değerlendirerek, örgütün yönetim organı ve üst yönetime güvence sağlamak üzere riskleri yönetir ve ihtiyaç duyulan herhangi bir savunma hattında devreye girer. Bu güvence görevi bir kurumun; risk tanımlama, risk değerlendirme ve risk ile ilgili bilgilerin iletişimi gibi risk yönetim çerçevesinin tüm unsurlarını kapsamaktadır.

Yukarıda belirtilen fonksiyonlar örgüt içindeki faaliyetler iken; dış denetçi, kuruluşun mali tablolarının denetimi konusunda doğru ve adil bir görüşle güvence sağlayan bir dış denetim organı olarak katkıda bulunmaktadır.

2.2.5. Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (ISACA)

Gün geçtikçe artan uluslararası ekonomik bağımlılık, küresel ölçüğe yayılan entegre ticaret ve elektronik altyapı; faaliyetlerin hızı ve kapasitesi üzerindeki olumlu ve genişleyici etkisinin yanında risklerin daha sofistike, yaygın ve etkin hale gelmesine neden olmaktadır. Geçmiş yıllarda yaşanan büyük finansal yolsuzluklardan kaçınmak için, doğru bilgi sistemleri ve finansal raporlama kurmanın güvencesi olan bilişim teknolojilerinin kontrol ve denetimi, önemini korumaya hatta arttırmaya devam etmektedir.¹⁶⁰

Bugün bilişim teknolojisi (BT) denetimi; standartları, metodolojisi ve etik kuralları küresel ölçekte yaygın bir organizasyon olan Bilişim Sistemleri Denetim ve Kontrolü Derneği (ISACA)¹⁶¹ tarafından belirlenen teknik, yöntem, amaç ve kalite standartlarına göre yapılan, denetim kuralları ve özgün amaçları olan, karakteristik niteliklere sahip sertifikalı meslek halini almıştır.¹⁶²

ISACA, 1967'de bilgisayar sistemleri denetimi işi ile uğraşan küçük bir grup tarafından, merkezi bir bilgi kaynağı ve rehberlik ihtiyacına cevap olarak tasarlanmış ve 1969'da Elektronik Bilgi İşlem Denetçileri Derneği (EDPAA) adıyla Los Angeles'da

¹⁶⁰ Sandra Seft ve Frederick Gallegos, **Information Technology Control and Audit**, Third Edition, CRC Press, 2009, s.3 .

¹⁶¹ Information Systems Audit and Control Association.

¹⁶² Seft ve Gallegos, s.3-4.

kurulmuştur. Söz konusu dernek 1994 yılında Bilişim Sistemleri Denetim ve Kontrolü Derneği adını alarak yoluna devam etmiştir.¹⁶³

Günümüzde ISACA; bilişim sistemlerinin güvenliği, bilişim sistemleri ile ilgili riskler, sertifikasyon, eğitim, kurumsal yönetim gibi alanlarda faaliyet göstermekte olup 182 ülkede 100.000'den fazla üyeye sahiptir. ISACA'nın yayınladığı bilgi sistemleri denetimi ve bilgi sistemleri kontrolü standartları tüm dünyadaki uygulayıcılar tarafından benimsenmiştir.

ISACA tarafından verilen sertifikalar şunlardır:¹⁶⁴

- Bilişim Sistemleri Denetçisi Sertifikası (CISA – Certified Information Systems Auditor)
- Bilişim Güvenliği Yöneticisi Sertifikası (CISM – Certified Information Security Manager)
- Kurumsal Yönetişim Bilişim Teknolojisi Sertifikası (CGEIT – Certified in the Governance of Enterprise IT)
- Bilgi Sistemleri Kontrol ve Risk Sertifikası (CRISC – Certified in Risk and Information Systems Control)

CISA (Bilişim Sistemleri Denetçisi Sertifikası); ülkemizde de geçerli kabul edilmektedir. 1978 yılında standartları belirlenmek suretiyle oluşturulmuş olan CISA sertifikasına 162 ülkede 90.000'in üzerinde kişi sahiptir. Bu sertifika, bilgi teknolojisi ve iş sistemlerinin denetim, kontrol, izleme ve değerlendirmesini yapanlar için dünyaca kabul edilen bir yeterlilik standardıdır.

CISM (Bilişim Güvenliği Yöneticisi Sertifikası); 2003 yılında verilmeye başlanmış olup, 19.000'in üzerinde profesyonel bu sertifikaya sahiptir. CISM sertifikası uluslararası güvenlik uygulamalarını teşvik eder. Diğer güvenlik sertifikalarının aksine, CISM yönetici odaklı olup, kurumsal bilgi güvenliği uygular. CISM, kişinin sadece

¹⁶³ ISACA and IT Governance Institute, **2011 Annual Report**, s.20.

¹⁶⁴ ISACA and IT Governance Institute, s.3-20.

bilgi güvenlik uzmanı olmadığını aynı zamanda bilgi güvenlik programını geliştirme ile yönetim bilgisi ve deneyimine de sahip olduğunu belirtir.¹⁶⁵

ISACA tarafından 2008 yılından itibaren verilmeye başlanan diğer bir sertifika ise kamudaki BT güvenliği ile ilgili olan CGEIT (Kurumsal Yönetişim Bilişim Teknolojisi Sertifikası) sertifikasıdır. 5.000'in üzerinde profesyonel bu sertifikaya sahiptir. Bu sertifika yönetimdeki kritik konuları tartışma ve kişinin bilgi, beceri ve iş deneyimine dayalı stratejik uyumu konusunda güvenilirlik sağlar.¹⁶⁶

CRISC (Bilgi Sistemleri Kontrol ve Risk Sertifikası); risk tanımlama, risk değerlendirme, risk yanıtlama, risk izleme, bilgi sistemleri tasarımı ve kontrolü gibi konularda tecrübesi olan BT profesyonelleri için tasarlanmıştır. Bu sertifika 2010 yılından itibaren verilmeye başlanmış olup, 15.000'nin üzerinde profesyonel bu sertifikaya sahiptir. CRISC, bir kuruluş veya finans kurumundaki BT profesyonelleri ve diğer çalışanların risk yönetim yeterliliklerini değerlendirmek için kullanılabilir olan en güncel değerlendirmedir. BT risklerinin azaltılmasına ve ödüllerin artmasına yardımcı olur. CRISC sertifikalı profesyonel, organizasyon için daha kapsamlı ve etkili bir risk yönetimi yapılmasına yardımcı olur ve BT riskinin kabul edilebilir düzeye çekilmesini sağlar. Ayrıca uygun bilgi sistem denetimini yapmak için gerekli teknik bilgiye de sahiptir. CRISC, aynı zamanda BT riski ve örgüt üzerindeki etkisi ile ilgili olarak ortak bir dil ve bakış açısı oluşmasına yardımcı olur.¹⁶⁷

ISACA'nın en önemli faaliyetlerinden biri 1992 yılından itibaren geliştirmeye başladığı ve zaman içinde güncelleyerek yeniden yayınladığı, Bilgi ve İlişkili Teknolojiler Kontrol Hedefleri (COBIT)¹⁶⁸ dir. Bilişim teknolojisi organizasyonlar için önemli hale geldikçe bunu etkili ve verimli bir şekilde kontrol etmek de o derece önemli hale gelmektedir.¹⁶⁹

COBIT, COSO İç Kontrol Modeli esas alınarak, yazılım mühendisliğinin imkânlarıyla BT sisteminin yönetimi ve kontrolü konusunda oluşturulmuş bir modeldir.

¹⁶⁵ ISACA and IT Governance Institute, s.3-20.

¹⁶⁶ ISACA and IT Governance Institute, s.3-20.

¹⁶⁷ ISACA and IT Governance Institute, s.3-20.

¹⁶⁸ Control Objectives for Information and Related Technology.

¹⁶⁹ Seft ve Gallegos, s.196.

ISACA tarafından yayınlanmış bulunan bilgi sistemleri denetimi ve bilgi sistemleri kontrolüne ilişkin bu standartlar tüm dünyada genel kabul görmüştür.

COBİT'in oluşturulması dört nedene dayandırılmıştır;¹⁷⁰

- Bilgiye ve bilgi sağlayıcı sistemlere artan bağımlılık.
- Artan güvenlik açıkları, bilişim savaşları ve siber tehditler gibi yaygın riskler.
- Halihazırdaki ve gelecekteki bilişim yatırımlarının kapsamının genişliği ve maliyetinin fazlalığı.
- Teknolojinin organizasyon ve iş yaşamını değiştiren, yeni fırsatlar sunan ve maliyetleri azaltan potansiyele sahip olması.

COBIT uygulamaları aşağıdaki dört ana alanda kendini göstermektedir;¹⁷¹

1. **Planlama ve organizasyon:** Bu bölüm, strateji ve taktikleri içerir ve BT'nin iş hedeflerine ulaşılmasına en iyi katkıda bulunabileceği yöntemlerin tanımlanmasını amaçlar.
2. **Tedarik ve uygulama:** BT stratejisini gerçekleştirmek için; BT çözümlerinin tanımlanması, geliştirilmesi veya edinilmesi, uygulanması ve iş süreçlerine entegre edilmesi gerekir. İlave olarak, bu sistemler için yaşam çevriminin devam ettiğinden emin olmak için, mevcut sistemlerdeki değişiklikler ve mevcut sistemlerin sürdürülmesi de bu bölümün kapsamı içindedir.
3. **Teslim ve destek:** Bu bölüm, geleneksel uygulamalardan güvenlik ve eğitime kadar geniş bir alanda gerekli hizmetlerin gerçek zamanlı sunuşuyla ilgilidir.

¹⁷⁰ Seft ve Gallegos, s.196-197.

¹⁷¹ Seft ve Gallegos, s.197-198.

4. **İzleme:** Bütün BT süreçlerinin kalitesinin ve kontrol koşullarına uyumunun zaman içinde düzenli olarak incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Bu bölüm, kurumsal kontrol sürecinde yönetimin yaptığı izleme ile kontrolü ve ayrıca, iç ve dış denetimle sağlanan veya alternatif kaynaklardan alınan bağımsız güvenceyi irdeler.

2.2.6. Basel Düzenlemeleri

Fon arz edenlerle fon talep edenler arasında oynadıkları köprü rolüyle finansal sistemin yapıtaşları konumundaki bankaların; faaliyetleri dolayısıyla üstlendikleri risklerin belirlenmesi, ölçülmesi, izlenmesi ve raporlanması, risk yönetim ve denetim sisteminin tasarlanması, bankaların yeterli sermaye yapısına ve etkin gözetim ve denetim sistemine kavuşmasına yönelik beklentiler, bu konuda bazı düzenlemeler yapılması ihtiyacını belirginleştirmiştir.¹⁷²

2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizler sonrasında denetime verilen önemin artması bankacılık işlemlerine de düzen getirmiştir. Finansal ürünler çeşitlendikçe bu denetim daha da sıkılaşmıştır. Bankalar, yaptıkları işlemlerde “en iyi gayret” amacını benimsemiş ve raporlama, derecelendirme ve ölçüm gibi pek çok konuda daha bilinçli olmuşlardır.¹⁷³

Basel düzenlemeleri, 1930 yılında *Versay Anlaşması* sonucunda hazırlanan *Young Planı* çerçevesinde öngörülen I. Dünya Savaşı borçlarının tahsil ve ödemesi faaliyetlerinin düzenlenmesi amacıyla, tarafsız bir bölge olan İsviçre'nin Basel kentinde kurulan Uluslararası Ödemeler Bankası (BIS)¹⁷⁴ tarafından kurulan “*Basel Gözetim Komitesi*” tarafından hazırlanmaya başlanmıştır. Basel Gözetim Komitesi'nin kuruluş amacı, banka denetimlerinde kullanılan tekniklerin geliştirilmesi ve bankaların sermaye

¹⁷² Güran Yahyaoğlu, Murat Korkmaz ve Ümit Çatulay, “Basel Kriterleri Çerçevesinde İşletmelerin Yatırım Bütçelerinin Oluşumunda Vergi Planlaması”, *Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt.1, Sayı.1 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2011), s.310 -311.

¹⁷³ Selen Özlem Sağlam, “Türk Bankacılık Sisteminin Avrupa Birliği Bankacılık Sistemine Entegrasyonu ve Basel III Uzlaşısı”, (*Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s.111.

¹⁷⁴ Bank for International Settlements.

yeterliliği konusunda asgari standartların belirlenmesi gibi konularda çalışmalar yapmaktadır.¹⁷⁵

Bu amaca yönelik olarak Basel Gözetim Komitesi tarafından Basel I, Basel II ve Basel III Kriterleri olarak adlandırılan ve dünyada kabul gören düzenlemeler oluşturulmuştur.

2.2.6.1. Basel I Düzenlemesi

Gelişmiş ülkelerin merkez bankaları ve bankacılık denetim otoritelerinden yetkililerin katılımıyla oluşturulan “Basel Bankacılık Denetim Komitesi”, bankacılık sektörü ile ilgili düzenleyici ve denetleyici standartlar oluşturmak ve uyumlaştırmak amacıyla 1974 yılında çalışmalara başlamıştır. Komite, bankacılık denetimiyle ilgili önemli hususların anlaşılmasının kolaylaştırılması ve dünya genelinde bankacılık denetiminin kalitesinin iyileştirilmesi, ulusal sermaye yeterliliği hesaplama yöntemlerinin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi amacıyla 1988 yılında Basel-I olarak adlandırılan “sermaye yeterliliği uzlaşısı”nı yayımlamıştır. Bu standartlar, bankaların uyması gereken çalışma kriterlerini belirlemektedir.¹⁷⁶

Basel I ile bankaların sermaye yeterliliği konusuna uluslararası bir standart getirilmiştir. Sermaye yeterliliğinin hesaplanmasında sermayenin riskli aktiflere oranı dikkate alınmıştır. Bu sayede herhangi bir bankanın sahip olduğu varlıklar nedeniyle üstlendiği risklere karşı söz konusu bankanın sermayesi doğrudan bir güvence sağlamaktadır. Bankaların aldığı riskler karşılığında belirli tutarda sermaye bulundurması gereği, bankaların mali yapılarının güçlü ve istikrarlı olmasını sağlamaktadır.¹⁷⁷

Risk ağırlıklarının saptanmasında OECD ülkelerine ayrıcalık tanıyan Basel I, başlangıçta bankaların sadece kredi riskleri için sermaye gereksinimini tanımlamışken sonraki yıllarda piyasadaki faiz oranları ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar nedeniyle banka iflaslarının artması ile birlikte sermaye yeterlilik rasyosunun payda kısmına

¹⁷⁵ Hasan Candan ve Alper Özün, **Bankalarda Risk Yönetimi ve Basel II**, 2. Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2009, s.8.

¹⁷⁶ Yahyaoğlu, Korkmaz ve Çatulay, s. 312.

¹⁷⁷ Cenan Aykut, “Basel II Standartları”, **Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi**, Sayı.30 (Ağustos 2008), s.1.

piyasa riskinin de eklenmesine karar verilmiştir. Kısacası, piyasa riskinin de bankaların finansal yapılarında oldukça önemli bir rolü olduğunun anlaşılması üzerine, kredi riskine dayalı sistem 1996 yılında piyasa riskini de içeren şekilde geliştirilmiştir.

$$\text{Sermaye Yeterlilik Oranı} = \frac{\text{Özkaynak}}{\text{Kredi Riski} + \text{Piyasa Riski}} \geq 8 \text{ olmalıdır.}$$

Böylece krizlere karşı bankaların dayanıklılığını artırmak üzere, banka sermayesinin risk ağırlıklı varlıklara oranını ifade eden sermaye yeterlilik oranının asgari %8 olması standart bir ilke olarak kabul edilmiştir.¹⁷⁸

İlerleyen yıllarda finansal piyasalarda ve bankacılık sektöründe krizlerin yaşanması sonrasında bankacılık düzenlemeleri ve denetim sistemlerinin etkinliği tartışılmaya başlanmış, bankaların risk düzeylerini tam olarak yansıtmaması, operasyonel risk gibi bazı riskleri içermemesi ve OECD ülkesi kriterinin yol açtığı rekabet eşitsizliği nedeniyle bankalarda yeterli sermaye ve risk yönetimine sahip olunmaması veya bankacılık sisteminin güven ve sağlamlığının temin edilmesi hususlarında yetersiz kalması nedeniyle eleştirilere konu olmuştur.¹⁷⁹

Basel I'in uygulanması, bankacılık sisteminin mevcut düzenlemelerinin ve sistemin denetiminin yetersizliklerini ortaya çıkarmıştır.¹⁸⁰

2.2.6.2. Basel II Düzenlemesi

Basel II, Basel I'in yetersiz kalması sonucunda bankaların sermaye yeterliliklerinin ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak, Basel Bankacılık Denetim Komitesince yayınlanan standartlar bütünüdür. Basel I'de bankaların yaklaşımı, kredibilitesi çok yüksek veya çok düşük olan bütün firmalara karşı aynıydı. Bu yaklaşımın yanlış olduğu fikrinden Basel II Standartları doğmuştur. Basel II'de,

¹⁷⁸ Yahyaoğlu, Korkmaz ve Çatulay, s. 311.

¹⁷⁹ Süleyman Uyar ve Hakan Aygören, "Basel II İlkelerinin Kobilere Olası Etkileri: Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.77 (Ağustos-Eylül-Ekim 2006), s.54.

¹⁸⁰ Deloitte, **Basel II Bankacılık Düzenlemelerinin Ekonomiye ve Reel Sektöre Yansımaları**, İstanbul: Deloitte, 2007. s.4.

bankaların kullandırmış olduğu kredi karşılığında değişik oranlarda sermaye tutmaları gerekmektedir.¹⁸¹

Basel II ilkeleri, bankacılık sektörünü yeniden yapılandırma amacıyla oluşturulmuştur ve Basel I ilkelerinin devamı niteliğindedir. Basel II’de sermaye piyasalarında risk yönetimi üzerine odaklanılmıştır. Yaşanan ekonomik krizler de incelendiğinde, bu krizlerin temelinde yatan neden, ilgili ülkelerde ve kurumlarda mevcut bir risk yönetim modelinin olmaması, risk ölçümünün yetersiz kalmasıdır.¹⁸²

Basel II’de, Basel I’e ek olarak, bankanın iç kontrol ve yönetimine, denetleme fonksiyonlarına ve piyasa disiplinine çok daha fazla önem verilmekte ve beklenen risklerin yanında beklenmeyen riskler için de asgari bir sermaye bulundurulması sağlanmaktadır. Basel II ile kredi riskinin hesaplanması ile ilgili yeni düzenlemeler getirilmiş ve operasyonel risk ilk kez sermaye yeterliliği hesaplanmasına dahil edilmiştir.

$$\text{Sermaye Yeterlilik Oranı} = \frac{\text{Özkaynak}}{\text{Kredi Riski} + \text{Piyasa Riski} + \text{Operasyonel Risk}} \geq 8 \text{ olmalıdır.}$$

Bankadan kredi kullanan işletmelerin sahip oldukları operasyonel riskler kredinin geri dönüşünde önemli bir etkidir. Basel-II’de operasyonel risk; yetersiz veya aksayan iç süreçler, insanlar ya da sistemler ya da harici olaylar sonucu ortaya çıkan zarar riski olarak tanımlanmakta (örneğin zimmet, deprem, bilgi işlem arızası sonucu ortaya çıkan zararlar) ve bankalardan bu riskleri için de sermaye bulundurmaları istenmektedir.¹⁸³

Basel II, bankaların kredi kriterlerinde risk yönetimini ön plana çıkarmakta, bankaların kredi verme süreçlerini değiştirmektedir. Bu aşamada firmalara bağımsız denetim kuruluşları ve bankalar tarafından verilen derecelendirme notu önem kazanmaktadır.

¹⁸¹ Yahyaoğlu, Murat ve Çatulay, s.315.

¹⁸² Uyar ve Aygören, s.55.

¹⁸³ BDDK, **10 Soruda Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı (Basel-II)**, Ocak 2005, s.2.

Derecelendirme işleminde değerlendirme konuları; finansal tablolar, şeffaflık, kurumsal yönetim, muhasebe standartları, denetim ve iç kontrol sistemidir. Elde edilen sonuca göre işletmelere not verilmektedir. İşletmelerin aldıkları kredi derecelendirme notu, kredi maliyetlerinin belirleyicisidir. Bu notun yüksekliği işletmelerin bankalardan daha uygun şartlarda finansman sağlamalarını kolaylaştıracaktır. Derecelendirme kuruluşları, firmaları derecelendirirken, firmaların uluslararası kriterlere dayalı iç kontrol sistemlerinin kurulu olup olmadığını, iç denetimlerinin yapıp yapılmadığını değerlendirme ölçüsü olarak kullanacaklardır.

Derecelendirme notu; bankanın kredi riskini üstlendikleri borçluları, risklilik seviyelerine göre birbirinden ayırma işlevi görmektedir. Örneğin kredi verilen firmanın derecelendirme notunun düşmesi, bankanın daha çok risk alması, karşılık olarak daha çok sermaye tutması ve birçok kaynağı getiriden mahrum bırakması anlamına gelecektir. Bu tür durumlarda kredi notu düşük firmalara kullanılacak kredinin maliyeti artacaktır. Kredi notu düştükçe, uygulanan risk ağırlıkları artmakta ve bu etki düşük derecelendirme notuna sahip işletmelerin kredi maliyetlerinde artış olarak yansımaktadır.¹⁸⁴

Uluslararası sermaye piyasalarında çeşitli derecelendirme notları kullanılmaktadır. Basel II bu notlardan AAA, AA-, A+, A-, BBB+, BB-, BB olan derecelendirme notunu kriter olarak kabul etmiştir. Bu notlar işletmenin karne notu gibi düşünülebilir. AAA en iyi not iken, BB – ve daha aşağısı en kötü nottur. Verilecek kredinin miktarını ve fiyatını bu derecelendirme notu belirleyecektir. Eğer not düşük olursa bankalar bu işletmeye kredi verme eğiliminde olmayacaktır. Çünkü bu durumda verilen kredi için banka tarafından tutulması gereken sermaye daha fazla olacaktır.¹⁸⁵

Basel II ilkeleri oluşturulurken; mevcut risklerin her bir işletme için ayrı ayrı ve daha iyi ölçülmesi, bankacılık sektöründe üst yönetime daha büyük sorumluluk yüklenmesi, işletmelerin ve bankaların finansal tablolarının güvenilir bir şekilde kamuya açıklanması, tüm bankacılık sisteminin ve sermaye piyasalarının daha sağlam

¹⁸⁴ Ankara Ticaret Odası, **Basel II Kobilerin Kredi Riski ve Derecelendirilmesi**, Ankara: Yorum Basın Yayın San. Ltd. Şti., 2007, s.14.

¹⁸⁵ Uyar ve Aygören, s.59.

zemine oturtulması, daha rekabete dayalı ve daha istikrarlı hale getirilmesi amaçlanmıştır.¹⁸⁶

Basel II ilkeleri temelde asgari sermaye yeterliliği, sermaye yeterliliğinin denetimi ve piyasa disiplini olmak üzere üç yapısal bloktan oluşmaktadır.¹⁸⁷

2.2.6.3. Basel III Düzenlemesi

Gerek Basel I düzenlemelerinin uygulanması sürecinde çok sayıda bankacılık krizinin yaşanması, gerekse Basel II sürecinde, 2008 yılında, tüm dünyayı etkileyen bir bankacılık krizinin yaşanması, ekonomistleri yeni çözüm arayışlarına itmiştir. Yaşanan her ekonomik krizin ardından bir daha yaşanmaması adına yeni arayışlar içine girilmekte ve daha öncekiler gözden geçirilerek eksikler tamamlanmaya çalışılmaktadır. Basel III uzlaşısı, Basel II'deki eksiklikler ve yetersizlikler yüzünden gerekli görülmüştür.¹⁸⁸

Basel III, Basel II gibi sermaye gereksinimi hesaplama yöntemini tümden değiştiren bir düzenleme olmayıp Basel II'nin, özellikle 2008 yılında başlayan finansal krizde gözlemlenen eksikliklerini tamamlama niteliğindedir.

Basel III uzlaşısı, Basel-II uzlaşısının eksik yanlarını gidermek ve böylece yaşanabilecek krizleri engellemek amacıyla hazırlanmıştır. Olumsuz piyasa koşullarında ani düşüş gösterebilen sermaye tamponlarının güçlendirilmesi, banka sermayelerinin kalitesinin artırılması ve Basel II'ye destek olmak üzere bir kaldıraç oranı uygulamasının getirilmesi, Basel III uzlaşısını ortaya çıkaran nedenlerden bazıları olarak sayılmaktadır.¹⁸⁹

Basel III ile ulaşılmak istenen hedefler; finansal ve ekonomik şoklara karşı bankacılık sisteminin dayanıklılığının artırılması, kurumsal yönetim ve risk yönetimi uygulamalarının geliştirilmesi, bankaların şeffaflığının ve kamuya bilgi verme düzeylerinin artırılması, mikro düzeyde yapılan düzenlemelerle bireysel olarak

¹⁸⁶ Uyar ve Aygören, s.54-55.

¹⁸⁷ Ankara Ticaret Odası, s.11.

¹⁸⁸ Eymen Gürel, Esra Burcu Bulgurcu Gürel ve Neslihan Demir, "Basel III Kriterleri", **Bankacılık ve Sigortacılık Araştırmaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 3-4 (Ocak 2012), s.17.

¹⁸⁹ BDDK, **Piyasa Riski Ölçümleme Yöntemlerine İlişkin Analiz**, Nisan 2010, s.2.

bankaların dayanıklılığının artırılması, makro düzeyde yapılan düzenlemelerle finansal sistemin şoklara karşı direncinin artırılması şeklinde özetlenebilir:¹⁹⁰

Basel III'ün uygulanma sürecine yönelik bazı endişeler mevcuttur. Söz konusu endişelerden ilki “*denetim arbitrajı*” oluşma ihtimalidir. Daha sıkı uygulamalar getiren her yeni düzenlemede olduğu gibi, Basel III standartlarının uygulanması sürecinde de, ülkeler arasında mevzuattan kaynaklanan yasal boşluklar bulunarak denetim arbitrajı imkânından yararlanmak için, bankaların yoğun faaliyet göstereceği beklenen bir gelişmedir. Basel III'ün küresel düzeyde başarı ile uygulanabilmesi için, dünyadaki tüm düzenleyici ve denetleyici otoritelerin ciddi bir şekilde koordinasyon halinde bulunmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, Basel III'de düzenlenen hususların yoğun olarak uygulandığı ülkelere, daha az denetimin ve takibin yapıldığı ülkelere doğru bir kayış (arbitraj) gerçekleşecektir ki, bu da Basel III'ten beklenen sonucun alınamaması anlamına gelmektedir.¹⁹¹

Endişelerden ikincisi; yeni kuralların adaptasyon süreci ve piyasa tarafından kabul edilme seviyesidir. Yeni kuralların uygulama maliyetini en aza indirebilmek amacıyla, Basel III'te adaptasyon süreci uzun ve kademeli bir zamana yayılmıştır. Uzun geçiş sürecinin yeni kurallara çabuk uyumu zorlaştırması, Basel III uygulamasının istenen düzeyde sağlanamayacak olması da diğer bir endişedir. Üçüncü endişe ise; bankaların yeni standartlara uyum için geliştirecekleri strateji ve kararların ülke ve dünya ekonomisine etkilerine ilişkindir.¹⁹²

Basel kriterleri sektördeki denetim faaliyetlerini tüm yönleri ile etkilemiştir. Öncelikle ulusal düzeyde bir denetim otoritesinin kurulması gereği ortaya çıkmış ve bu durum bankaların hem iç hem de dış denetimine yönelik yeni düzenlemeleri beraberinde getirmiştir.

Günümüzde işletmeler için iç kontrol sistemi ve iç denetim zorunluluk haline gelmiştir. Çünkü iç kontrol sistemi ve iç denetimin amacı; faaliyetlerin verimliliğini sağlamak, işletme varlıklarını korumak, yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek ve

¹⁹⁰ BDDK, **Sorularla Basel III**, Aralık 2010, s.1.

¹⁹¹ BDDK, Sorularla Basel III, s.15.

¹⁹² BDDK, Sorularla Basel III, s.15.

tüm işletme faaliyetlerinin yasa, yönetmelik ve düzenlemeler ile işletme amaçlarına uygun olarak yürütülmesini sağlamaktır.¹⁹³

Bankalarda etkin bir iç denetim sistemi, banka yönetiminin en önemli unsuru olup aynı zamanda bankacılık faaliyetlerinin tam ve güvenli olarak sürdürülmesi, bankanın amaçlarına ulaşılması, uzun dönemli kâr hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve güvenilir mali ve idari raporlamanın sürdürülmesi için gereklidir. Bankalarda iç denetim konusu, pek çok bankada yaşanan krizlerden sonra daha da önem kazanmıştır.

Ülkemizde de iç denetim ve iç kontrol kavramları ile uygulamalarının ortaya çıkması ve gelişmesinde Basel Komitesi'nin gerçekleştirdiği çalışmaların azımsanamayacak katkısı olmuştur.

Basel kriterlerinin uygulamaya geçirilmesiyle birlikte, iç denetimin pek çok sürece giderek daha etkin biçimde dahil edilmesi sağlanmıştır. İç denetimin etkinliğinin değerlendirilebilmesi amacıyla denetim otoritesinin aşağıdaki hususları dikkate alması gerekmektedir:¹⁹⁴

1. İç denetime ne derece güvenilebileceği,
2. İç denetim tarafından hazırlanan ve yönetim kurulu ile denetim komitesine gönderilen raporların kalitesi ve raporlardaki bulguların yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından nasıl kullanıldığı,
3. İç denetimde klasik teftişe dayalı metotlardan çok risk odaklı teftiş metodolojisinin kullanılıp kullanılmadığı,
4. İç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı.

Basel kriterlerinin amacı, bankalarda etkin risk yönetimini ve piyasa disiplini geliştirmek, sermaye yeterliliği ölçümlerinin etkinliğini arttırmak ve bu sayede sağlam ve etkin bir bankacılık sistemi oluşturarak finansal istikrara katkıda bulunmaktır. Basel

¹⁹³ Uyar ve Aygören, s.63.

¹⁹⁴ BDDK, **Basel II'nin Uygulanmasına İlişkin Göz Önünde Tutulması Gereken Hususlar**, 2004, s.35.

Komitesi, oluşturduğu bu düzenlemeler sayesinde bankaların karşılaştıkları riskleri daha hassas ve bilinçli bir şekilde yönetmelerine katkıda bulunmuştur.¹⁹⁵

Basel Komitesi, iç denetimle ilgili yapmış olduğu çalışmalarda IIA'nın iç denetim tanımını temel almış ve bunun üzerine çalışmalarını oluşturmuştur. Komite şu ana kadar iç denetimle ilgili çeşitli kararlar yayınlamıştır. Bu kararlara göre bankalarda iç denetim fonksiyonunun: süreklilik arz etmesi, denetlenen faaliyetlerden bağımsız olması, bir denetim tüzüğüne sahip olması, nesnel ve tarafsız olması ve mesleki yeterliliğe sahip denetçilere sahip olması gerekmektedir.¹⁹⁶

Basel Komite kararlarına göre bankaların iç denetim görev alanına giren işlemler şöyle tanımlanmıştır;¹⁹⁷

1. İç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin sürekli test edilmesi ve değerlendirilmesi,
2. Risk ölçme ve risk yönetimi süreç ve yöntemlerinin uygulanmasının ve etkinliğinin değerlendirilmesi,
3. Elektronik bankacılık hizmetleri ve elektronik bilgilendirme sistemleri de dahil olmak üzere, yönetim bilgi sistemlerinin denetlenmesi,
4. Muhasebe kayıtlarının ve finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetlenmesi,
5. Varlıkların muhafaza edilmesi için kullanılan araçların, koruma yöntemlerinin denetlenmesi,
6. Bankanın taşıdığı risklerle orantılı bir sermaye yapısına sahip olup olmadığını ölçmek üzere kurulan sistemin denetlenmesi,
7. Operasyonların maliyet ve etkinliklerinin değerlendirilmesi,

¹⁹⁵ Çetin Uçar, "Basel II Kriterlerinin Türk Bankacılık Sektöründe Risk Yönetimi ve Denetim Süreçlerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s.323-326.

¹⁹⁶ Murat Kiracı ve Sıtkı Çorbacıoğlu, "Kamu Bankalarında İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Ziraat Bankası Teftiş Kurulunda Yaşanan Örgütsel, Teknik ve Kültürel Değişim", C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt. 32, Sayı.2 (Aralık 2008), s.334.

¹⁹⁷ Kiracı ve Çorbacıoğlu, s.335.

8. İşlemlerin ve özel iç kontrol süreçlerinin işleyişinin test edilmesi,
9. İşlemlerin her türlü yasal ve düzenleyici mevzuata, dahili politika ve prosedürlere bağlı kalınarak yapılmasını sağlamak üzere kurulmuş sistemlerin denetlenmesi,
10. Düzenleme ve denetleme otoritelerine yapılan raporlamanın güvenilirliğinin ve zamanlamasının denetlenmesi,
11. Özel inceleme, araştırma ve soruşturma faaliyetlerinin yürütülmesi,
12. Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerinin yönetime tavsiye edilmesi.

2.2.7. Sarbanes - Oxley Yasası

2000–2002 yıllarında WorldCom, Enron ve Arthur Andersen gibi büyük Amerikan şirketlerinde yaşanan finansal raporlama skandalları yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenlerinin sarsılmasına neden olmuştur. ABD ve Avrupa’da yaşanan ekonomik krizler ve ekonomik skandallara bir tepki olarak, bu tür olayların tekrarlanmasını önlemek ve sermaye piyasasında yatırımcıları korumak amacıyla yasal çalışmalar yapılmıştır.¹⁹⁸

Bu çerçevede, ABD’de 30 Temmuz 2002’de halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde “*Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası*” veya yaygın adıyla “*Sarbanes – Oxley Yasası*” yürürlüğe girmiştir.¹⁹⁹

Amacı, ABD sermaye piyasalarına karşı sarsılan güveni yeniden inşa etmek olan Sarbanes – Oxley Yasası (SOX Yasası) ile halka açık şirketlerin denetimine yeni bir düzen ve disiplin getirilmesi amaçlanmış, halka açık şirketler için iç denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Bu şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin

¹⁹⁸ Özgür Çatıkkaş, Mustafa Okur ve İsmail Balkan, **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, 2012, s.35; Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson ve K. Raghunandan, “Changes in Internal Auditing During the Time of the Major U.S. Accounting Scandals”, **International Journal of Auditing**, Vol.9, No.2 (July 2005), s.118.

¹⁹⁹ Candan ve Özün, s.27.

finansal denetim konusundaki sorumlulukları arttırılmış ve buna ilişkin standartlara uyumu zorunlu kılınmıştır.²⁰⁰

SOX Yasası; bağımsız denetim komitesi, denetim şirketlerinin rolü, finansal tabloların onaylanması, bilgi verme yükümlülüğü ve ihbar edenlerin korunması ile belgelerin imhası alanlarında da önemli sonuçlar üretmiştir.²⁰¹

SOX Yasası, firmaların finansal raporlamalarını etkileyen iş süreçlerindeki riskleri değerlendirmelerini şart koşmaktadır. Amacı, yatırımcıyı “doğruluk” ve “bütünlük” ilkelerini kullanarak korumak, şirketlerin daha şeffaf ve güvenilir hale gelmelerini sağlamak, kurumsal yönetim kavramını geliştirmek ve etik iş prensiplerinin benimsenmesini sağlamaktır.²⁰²

Kurumsal yönetim; iç kontrol yapısının yeterlilik ve etkinliğini sağlamak, bağımsız denetim fonksiyonlarının etkinliğini ve güvenilirliğini desteklemek, finansal raporların kullanılabilirliği, kalitesi, şeffaflığı ve güvenilirliğini arttırmak gibi fonksiyonları yerine getirerek finansal raporlamanın güvenilirliğini arttırmaktadır.²⁰³

Denetimde bağımsızlık ve etkinlik sağlayarak finansal yatırımcıların korunmasını amaçlayan SOX Yasası, denetçi rotasyonu, denetim dışı hizmetlerin sınırlandırılması, çıkar çatışması durumunda denetim firmasına denetleme yasağı getirilmesi yoluyla denetçi bağımsızlığını sağlamayı amaçlamaktadır.

Yasa; kurumsal yönetim, mali bildirim ve kamu muhasebesi alanlarında hükümler getirmiştir. Yasanın amacı şu şekilde sayılabilir;²⁰⁴

1. Yatırımcıya doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir finansal bilgi sunulmasını sağlamak,

²⁰⁰ Candan ve Özün, s.28.

²⁰¹ Candan ve Özün, s.28.

²⁰² Aslı Eryılmaz, “J-Sox, Amerikalı Sox’un Yerini Alır mı?”, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%202 .pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%202.pdf) (17 Mayıs 2012), s.1.

²⁰³ Arı, s.43.

²⁰⁴ PwC, **Genel Hatlarıyla Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Şirketlere Etkisi**, İstanbul, Aralık 2004.

2. Daha iyi kurumsal yönetim, diğer bir deyişle şirket yönetiminin daha çok hesap verebilir duruma getirilmesi ve şeffaflığın artırılmasını sağlamak,
3. Denetçinin daha güçlü bir konuma getirilmesini ve denetim kuruluşlarını denetleyen Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun²⁰⁵ (PCAOB) kurularak daha sıkı yaptırımların uygulanmasını sağlamak,
4. Daha iyi iç kontrol sistemi uygulanmasını sağlamak.

SOX Yasası denetçi bağımsızlığını sağlamak adına denetim firmaları tarafından müşterilerine verilebilecek denetim dışı hizmetlere sınırlama getirmiştir. Ayrıca kamuya açık şirketler için, denetim komiteleri tarafından ön onay verilmiş olan bağımsız denetçiler tarafından verilecek tüm denetim ve denetim dışı hizmetlerin kamuya açıklanması gerekmektedir. Buna ek olarak, bağımsız denetim ve denetim dışı hizmetler için denetçiye ödenen toplam ücret tutarlarının kamuya açıklanması da zorunluluk haline getirilmiştir. Bütün bu düzenlemelerin temel amacı; finansal raporlamanın güvenilirlik algılamasının olumlu yönde geliştirilerek, yatırımcıların güvenlerinin kazanılıp, piyasa etkinliğinin sağlanmasıdır.

SOX Yasası'nın yenilik getiren hükümleri şöyle sıralanabilir:²⁰⁶

1. Şirket yönetimleri iç denetim sisteminin kuruluş, işleyiş ve bağımsızlığından sorumlu olacak ve bu sorumluluğunu kamuya duyuracaktır.
2. Bu bağlamda her faaliyet raporunda şirketin iç denetim yapısından ve işleyişinden bahsedilecek ve şirketin üst düzey yöneticileri iç denetim sisteminden sorumlu olduklarını belirteceklerdir.
3. Aynı şekilde bağımsız denetim raporlarında da iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin yapılarından bahsedilecek ve iç denetim faaliyetinin genel bir değerlemesi yapılacaktır.

²⁰⁵ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

²⁰⁶ Erdoğan Arslan, "Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası", **Mali Çözüm Dergisi**, 2010, Sayı 99, s.203.

4. Bağımsız denetim ve raporlama sisteminin gözetimi için Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu kurulacaktır.
5. Kurulacak olan bu Kurulca tescil edilmeyen hiçbir bağımsız denetim şirketi bağımsız denetim raporu yazamayacaktır. Kurulca tescil edilmeyen bağımsız denetim şirketleri bağımsız denetim dışındaki faaliyetlerde de bulunamayacaktır.
6. Halka açık tüm şirketlerin bünyelerinde denetim komitesi bulunmalıdır. Tüm denetim hizmetlerinin öncelikle şirketlerin denetim komiteleri tarafından onaylanması gerekmektedir. Bu denetim komitesinin en az bir üyesinin mali konularda uzman olan birisi olması gerekmektedir.
7. Bağımsız denetim şirketlerinde sorumlu ortak baş denetçiler kesintisiz en fazla 5 yıl boyunca aynı firmaya hizmet verebilirler.
8. Bir denetçinin bağımsız denetim şirketinden denetlenecek şirketin mali işler departmanına geçmesi halinde; söz konusu bağımsız denetim şirketi, 1 yıl boyunca o şirketi denetleyip, bağımsız denetim raporu yazamaz.
9. Şirketler mali işler yöneticileri için bir etik kurallar listesi oluşturmalı ve faaliyet raporlarında bu etik kurallar bütününe yer vermelidirler.
10. Bağımsız denetim şirketleri denetimini yaptıkları şirkete bağımsız denetim dışında; muhasebecilik, bilgi sistemleri dizaynı ve uygulaması, fiyatlandırma ve değerlendirme hizmetleri, aktüerya hizmetleri, iç denetim, yönetim ve insan kaynakları hizmetleri, brokerlik, dealerlik ve yatırım bankacılığı danışma hizmetleri, denetim hizmetleriyle ilgili olmayan hukuk ve bilirkişilik hizmetleri gibi hizmetleri veremeyeceklerdir.

SOX Yasası ile denetimde etkinlik ve bağımsızlık sağlanması amacıyla, bağımsız denetim firmalarının her türlü faaliyetlerini kontrol edecek ve denetleyecek bir “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu” oluşturulmuştur. Bu kurul denetçi

şirketlerin denetim kalite standartları, bağımsızlıkları, denetim ve soruşturma süreçleri ile sorumlu olacaktır.²⁰⁷

Kurul yatırımcıların korunmasının önemini kavramış, yeterli mesleki deneyimi olan tam zamanlı 5 üyeden oluşmaktadır. Bu üyelerden sadece ikisinin sertifikalı muhasebeci unvanını taşıyabileceği öngörülmekte ve bu kişilerin geçmişte bir denetim firmasında çalışmış olmaları durumunda en geç bir yıl öncesinde bu işlerinden ayrılmış olmaları şartı aranmaktadır.²⁰⁸

Kurulun amacı, yatırımcıların çıkarlarının korunması, hisse senetleri mali piyasalarda işlem gören şirketler için bilgi sağlayıcı, doğru, güvenilir ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanması alanlarında kamu çıkarının güçlendirilmesidir.²⁰⁹

SOX Yasasında öne çıkan en belirgin konulardan biri de denetçi bağımsızlığıdır. Yasa, denetçinin bağımsızlığı konusuna geniş yer vermekte ve bağımsız denetim firmalarının müşterilerine verebileceği hizmetlerin neler olduğu, müşteri şirketlerin denetim komitelerinin denetçilerle ilişkileri, denetimden sorumlu ortağa ilişkin rotasyon zorunluluğu konularında kurallar getirmektedir.²¹⁰

Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması sonucunda denetçi ile denetlenen firma arasındaki ilişkilerin, aralarında bir menfaat birliğinin kurulmasını sağlayacak niteliğe dönüşmesini engellemek amaçlanır. Denetçi-müşteri ilişkisi zamanla arkadaşlık ya da dostluklara dönüşebilmekte ve bu durum denetçinin denetlediği konularda “tarafsız kalabilmesine” engel olabilmektedir.²¹¹

SOX Yasası’nda “Finansal Raporlamada Kurumsal Sorumluluk” ile kuruluşların üst yönetimine dönem sonu ve ara dönem raporlamalarına ilişkin beyan yükümlülüğü getirildiği görülmektedir. Bu başlık altında zaten mevcut olan ve şirketin hazırladığı mali raporları ve bunları hazırlayan şirketleri denetleyen “denetim komiteleri” yapısında bazı değişikliklere gidilmiştir. Denetim komiteleri artık sadece

²⁰⁷ David Coderre, **Internal Audit – Efficiency through Automation**, Canada: John Wiley & Sons, 2009, s.81.

²⁰⁸ TÜRMOB, “Sarbanes – Oxley Yasası”, **Bilanço Dergisi**, Aralık 2002, s.14 -15.

²⁰⁹ Ayça Zeynep Süer, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, **Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri**, Antalya: İSMMM Yayınları, 16 – 19 Nisan 2003, s.6.

²¹⁰ Müşfik Cantekinler, “Sarbanes-Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri”, **Activeline**, Sayı.34 (Ocak 2003), s.1.

²¹¹ Arslan, s.206.

bağımsız denetçilerden ve en az bir finans uzmanından oluşacaktır. Denetim komitesi üyelerinin çoğunluğunun işletme dışından oluşması ile bağımsızlık; gerekli muhasebe, finansman bilgi ve tecrübesine sahip olmaları ile uzmanlık özellikleri kazandırılmış olacaktır.²¹²

SOX Yasası ile iç denetim mesleği hızla büyümeye başlamış ve daha çok göz önünde olan, saygın bir meslek halini almıştır. Yasa ile halka açık şirketler için iç denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir.

Denetim komitesinin hem yönetime danışmanlık ve rehberlik sağlama görevi hem de yönetim kurulu adına yönetimi izleme ve gözetleme görevi bulunmaktadır. Denetim komiteleri; finansal raporlama sürecinin önemli parçalarından biri olan bağımsız denetim faaliyetinin kontrol edilmesinde etkin olarak yer almalarının yanı sıra, iç denetim ve iç kontrole ilişkin süreçlerde de çok önemli roller üstlenmektedirler.²¹³

SOX Yasası'ndan sonra, şirketlerin iç denetim fonksiyonunun olmaması ender görülen bir durumdur. Yasaya göre bütün şirketlerin, iç denetim fonksiyonu olmalıdır. Yasa ile birlikte gelen ağır cezai yaptırımlar şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız denetçileri derinden etkilemiş, yasaya tabi tüm şirketler finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerinin iyileştirilmesi için kapsamlı projeler başlatmışlardır.²¹⁴

Uygun bir iç kontrol sisteminin kurulması sorumluluğu işletme yönetimlerine aittir. İç kontrol raporu ile yöneticilerin bu sorumluluklarını ne şekilde yerine getirdiklerini yazılı olarak taahhüt etmeleri, etkin iç kontrol sistemlerinin kurulmasına ve güvenilir finansal tablolar üretilmesine katkı sağlamaktadır.²¹⁵

SOX Yasası, kamuya açıklanan yıllık faaliyet raporuna iç kontrol sistemini değerlendiren bir bölüm eklenmesini zorunlu tutan düzenlemeler getirmektedir. Bu

²¹² Ulaş Akkücü, "İş Etiğinde Sarbanes-Oxley Yasasının Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları", *İş Ahlakı Dergisi*, Cilt.2, Sayı.3 (Mayıs 2009), s.10.

²¹³ TÜSİAD, *Uygulama Örnekleri ile Birlikte A'dan Z'ye Denetim Komiteleri*, İstanbul: TÜSİAD, 2012, s.16-18.

²¹⁴ Protiviti, *Guide to the Sarbanes-Oxley Act (Internal Control Requirements) Frequently Asked Questions Regarding Section 404*, Fourth Edition, s.188. http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/Protiviti_Section_404_FAQ_Guide.pdf (15 Temmuz 2012)

²¹⁵ Arı, s.61.

raporda şirketin yeterli bir iç kontrol sistemi kurma ve sürdürme konusundaki yükümlülüğü ifade edilecek, ayrıca sona eren mali yıl itibariyle şirketin iç kontrol sisteminin etkinliği ve finansal raporlama yöntemleri değerlendirilerek, etkinlik derecesi belirlenecektir.²¹⁶

SOX Yasası'nın getirdiği hükümler, finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluğunu ve finansal tablolarda sunulmayan bilgilerin açıklanmasıyla, yatırımcıların muhtemel risk durumlarını dikkate almalarını sağlamaktadır.

PCAOB'un denetim firmalarının faaliyetlerini getirilen standartlar doğrultusunda yapmaya yönlendirmesi ve dönemsel olarak teftişe tabi tutması denetimde etkinliği artırmaktadır. Denetimde standart süreçlerin uygulanması, belgelendirme ve diğer konularda getirilen standart yöntemler uzun dönemde halka açık şirket denetimlerinin güvenilirliğini artıracaktır.

Görüldüğü gibi, SOX Yasası denetim alanında yaşanan en önemli tarihi gelişmelerden biridir. Yasa ile beraber kurumsal yönetim anlayışı gündeme gelmiş ve önem kazanmıştır. Yasada öne çıkan diğer en belirgin konu denetçi bağımsızlığıdır. Yaşanan büyük şirket skandallarından sonra denetçi ve denetlenen arasındaki ilişkinin bağımsız olmadığı yönündeki genel izlenim, ilan edilen mali raporlara olan güveni sarsmıştır. Dolayısıyla denetçi ve halka açık işletmeler arasındaki ilişki SOX Yasası tarafından kısıtlanmıştır.

²¹⁶ Simay Erdoğan, "İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi", (Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2009), s.109.

3. TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM UYGULAMALARI

Bu bölümde öncelikle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun kapsamındaki kuruluşlarda iç denetimin yapısı belediyelere ilişkin özel düzenlemeler ile birlikte ele alınacaktır.

Peşinden 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamı dışında kalan bankacılık, sermaye piyasası ve Ticaret Kanunu uygulamaları gibi bazı sektör ve alanlardaki iç denetim uygulamaları konusunda açıklamalar yapılacaktır. Bahse konu bu sektörler bir taraftan kapsamı ve etki alanı yönüyle irdelenmeyi hak etmekte diğer taraftan da kamu sektöründeki iç denetim uygulamalarını hem etkilemekte hem de ondan etkilenmektedirler. Belirtmek gerekir ki, sermaye piyasası ve bankacılık gibi sektörler, önceki bölümde bahsedilen uluslararası uygulamalardan da önemli ölçüde etkilenmektedirler.

3.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamındaki Kuruluşlarda İç Denetim

10.12.2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilip 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun bazı hükümleri 01.01.2005 diğer hükümleri ile birlikte tümü ise 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Mali yönetim sisteminde köklü değişiklikler yapan Kanun, hem tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi konusunda, hem de stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, mali saydamlık, iç kontrol, iç denetim gibi kavram ve kurumlar konusunda önemli sonuçlara yol açmıştır.

Şüphesiz bu değişikliklerin ulusal/iç etkenlerden kaynaklanan yanları bulunduğu gibi uluslararası/dış ilişki ve yükümlülüklerimizden, özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Avrupa Birliği (AB) ile ilişkilerden kaynaklanan yanları da bulunmaktadır.²¹⁷

²¹⁷ Yasemin Hürçan, Emine Kızıldaş ve H. Hakan Yılmaz, “Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde - IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme”, <http://www.tesev.org.tr> (10 Mayıs 2012); IMF, **Revised Code of Good Practices on Fiscal Transparency**, <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm> (02 Mart 2012).

Türk kamu yönetim sistemine 5018 sayılı Kanun ile dahil olan iç denetim sistemi, kamu mali yönetim sistemindeki toplam değişikliğin bir parçasıdır. Bu yönüyle iç denetim, hem bütçe sistemindeki değişiklik hem stratejik plan ve performans esaslı yönetim hem de saydamlık gibi kavramlarla yakından ilişkilidir. Çünkü iç denetim bir yönüyle, mali yönetim sisteminin bu araçlarının iyi işlemesine ilişkin yöntem, süreç, prosedür ve işlemleri denetleyen organizasyondur.

Bu nedenle öncelikle iç denetim sisteminin dayanağı olan 5018 sayılı Kanun'un kabul edilme süreci ile bütçe ve saydamlık gibi konularda bazı açıklamalar yapmak yararlı olacaktır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce Türkiye'nin kamu mali yönetim sistemi esas olarak 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde yürütülmekteydi. Belediye bütçelerinin nasıl hazırlanacağı ve giderlerde hangi esaslara uyulması gerekeceği ise, 1580 sayılı eski Belediye Kanunu'nun 129. maddesine dayanılarak düzenlenen ve 24.09.1990 gün ve 20645 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü'nde düzenlenmişti.

Eski mali yönetim sistemimiz; ita amiri, tahakkuk memuru ve sayman olarak isimlendirilen üçlü bir sacayağı üzerine oturmaktaydı.

Mali sistem diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de esas olarak bütçe sistemi üzerine kurulmuştur. Yasamanın yürütmeye belirlenmiş ilkeler çerçevesinde kaynak tahsisi ve bu kaynakların kullanımına ilişkin yetki devrini gösteren bütçeler mali disiplinin sağlanmasında son derece önemli misyona sahip hukuki metinlerdir.

1980'lerden sonra yaşanan ekonomik ve mali dönüşüm, kamu mali yönetimini de etkilemiş ve karar alma süreci, ağırlıklı olarak bu dönem içinde bütçe dışında şekillenmeye başlamıştır. Bu çerçevede; bütçe dışı fonlar, döner sermayeler, bağımsız bütçeli kamu kuruluşları, yarı mali işlemler, koşullu yükümlülükler gibi uygulamalar ile bütçenin kapsamı daralmış ve bütçe dışına çıkan kamusal harcamalar bütçenin tabi olduğu mali kontrol ve mevzuat dışında gerçekleşmeye başlamıştır.

Sonuçta bu durum bütçenin birlik ve genellik ilkesinin dışına çıkılması, kamu harcamaları konusunda bütçe rakamlarının gerçek durumu yansıtmaması, kamu mali sisteminin birden çok ve farklı yapıyı bir arada bulundurması, bütçenin hizmet etkinliğine olan katkısının azalması ve doğal olarak mali raporlama konusunda birbirinden oldukça farklı, analiz yapmayı ve karşılaştırmayı engelleyen muhasebe sistemlerinin aynı anda işlerlik kazanmasına yol açmıştır.

Bu karmaşık ve bütüncül olmayan yapı, Türkiye'nin kalkınma stratejisini oluşturan ve başta “devlet bütçesi” olmak üzere kaynakların öncelik ve ağırlıklarının belirlenmesi konusunda ana çerçeveyi oluşturması gereken “beş yıllık kalkınma planları”nı, psikolojik olarak okunan ama uyulması gerekmeyen birer “iyi niyet belgesi” konumuna indirgemıştır.

1990’lı yılların ortalarından başlayarak ard arda yaşanan mali krizler, bütçenin kontrolü ve yönetimi konusundaki ihtiyacı belirgin bir biçimde öne çıkarmış ve kamu mali yönetimindeki değişiklik ihtiyacı gittikçe önemli hale gelmiştir.

Bu aşamada aşağıda açıklanan bazı çalışmalar yapılmıştır:²¹⁸

1995 yılında Maliye Bakanlığı ve Dünya Bankası (DB) arasında kamu mali yönetim sistemine yönelik bir proje anlaşması imzalanmış ve çalışmalara başlanmıştır.

DB, bu proje anlaşmasından birkaç yıl sonra, 1998 yılında, yayınladığı “Kamu Harcamaları Yönetimi El Kitabı” ile, kamusal karar alma süreci içinde kamu kaynaklarının nasıl etkin ve verimli bir şekilde dağıtılacağına yeni prensiplerini ve uygulama çerçevesini ülke örnekleri ile birlikte analiz etmiştir.

Bu çerçevede DB; makro disiplinin sağlanmasını, stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılmasını ve kaynakların uygulamada etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla “orta vadeli harcama sistemi”²¹⁹ olarak

²¹⁸ T.C. Maliye Bakanlığı, **Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı 2004/1, 2004; M. Sait Arcagök ve Ertan Erüz, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2006, s.1-10; Şener Gönülaçar, “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.135 (Mayıs-Haziran 2008), s. 41-45.

²¹⁹ Medium Term Expenditure Framework – MTEF.

adlandırdığı ve çok yıllık (üç yıl) bütçe projeksiyonlarına dayanan bir kamu kaynak kullanım sistemi geliştirmiştir.²²⁰

Diğer taraftan, Şubat 2001’de yaşanan ekonomik krizden sonra IMF ile imzalanan Stand-By anlaşmasının bir gereği olarak, IMF İcra Direktörleri Kurulu, kamu mali yönetimi ve denetimi konusundaki yasal düzenlemelerin yapılmasını ön şart olarak ileri sürmüştür.

Ayrıca, AB uyum şartları da mali yönetim sisteminde köklü bir değişikliği şart kılmıştır. Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, 24 Mart 2001 tarih ve 24352 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanmış Ulusal Programın 4.29. bölümünde “mali kontrol, mali ve bütçesel konularda” mevcut durum açıklanmış ve yapılması düşünülen değişiklikler belirtilmiştir.

Yukarıda bahsedilen etkenlerin yanı sıra özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) üyesi ülkelerde son yıllarda yapılan kamu harcama reformları ve çok yıllık bütçe uygulamaları konusundaki tecrübeler de bu konuda önemli rol oynamıştır. OECD üyesi ülkelerin önemli bir kısmında 1980’li yıllardan sonra çok yıllık bütçe uygulamasına geçilmiştir.

Mali yönetim sisteminin hem stratejik plana dayalı uzun vadeli gelir ve gider tahminlerinin hem de performans göstergelerinin izlenmesi, denetlenmesi ve yeniden düzenlenmesi için önemli bir araç olan çok yıllık bütçe uygulaması ile ilgili OECD üyesi bazı ülkelere ilişkin bilgiler Tablo 2’de yer almaktadır.

Bu süreçte kamu mali yönetim ve harcama sistemini kapsamlı bir biçimde ele alan çalışmalardan biri de 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı için hazırlanan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu”dur.²²¹

²²⁰ Hakan Yılmaz, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi**, Ankara: DPT Yıllık Programlar ve Konjunktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi, 1999.

²²¹ T.C. Maliye Bakanlığı, s.51-155.

Tablo 2. Bazı OECD Üyesi Ülkelerde Çok Yıllı Bütçe Uygulaması

Ülke	Kapsadığı Yıllar	Açıklama
Avustralya	1+3	İleriye Dönük Tahminler
Avusturya	1+3	Orta Vadeli Bütçe Tahminleri
Kanada	3	Çok Yıllı Operasyonel Bütçe Sistemi
Danimarka	1+3	Çok Yıllı Tahminler
Finlandiya	1+3	Çok Yıllı Tahminler ve Bütçe Tavanları
Almanya	1+3	Orta Vadeli Mali Plan
Hollanda	1+4	Çok Yıllı Projeksiyonlar
İspanya	1+3	Çok Yıllı Planlama ve Programlama
İsveç	3	Çok Yıllı Tahminler

Kaynak: Hakan Yılmaz, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi**, Ankara: DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi, Ankara, 1999.

Bürokrasi, bilim dünyası ve sivil toplum örgütleri temsilcilerinden oluşan bu komisyonun tespitleri ve çözüm önerileri daha sonra başta DB ve diğer uluslararası kuruluşların çalışmalarına da temel oluşturmuş önemli bir belge niteliğindedir. Bu komisyonun üyelerinin önemli bir kısmı daha sonra DB tarafından başlatılan “Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal İnceleme” çalışması içinde yer almışlar ve Mart 2000 – Mayıs 2001 tarihleri arasında ülkemizin kamu harcama yönetiminin alacağı şekil konusunda bir stratejik planın hazırlanmasına zemin hazırlamışlardır.²²²

Bu süre içinde yoğun bir biçimde work - shoplar, tartışmalar ve seminerler ile kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasının altyapısı oluşturulmuştur. Sonunda, Haziran 2001’de de Maliye Bakanlığı Müsteşarı’nın başkanlığında Hazine, DPT ve Sayıştay üst düzey yöneticilerinden oluşan bir komite kurularak çalışmalara resmen başlanmıştır.²²³

²²² T.C. Hazine Müsteşarlığı, **Kamu Harcama Yönetiminde Reform**, <http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/eski/khyr.pdf>, (21 Mayıs 2012).

²²³ T.C. Hazine Müsteşarlığı.

Türkiye'nin denetim yapılanmasını da içeren kamu mali yönetim sistemi, yeterli performans gösteremediği için yoğun eleştirilere konu olmuştur. sistemin aksaklıklarına ilişkin eleştirileri birkaç noktada toplamak mümkündür.²²⁴

1. Türk bütçe sistemi, toplam makro mali disiplini sağlayamamış, devletin tüm hesaplarının tek bir bütçe sistemi içinde görülmesi anlayışından zaman içinde uzaklaşmıştır. Bütçe dışı fonlar, görev zararları gibi yarı mali işlemler uygulamalarıyla devlet bütçesi dışında harcama yapma alışkanlığı doğmuştur.
2. Türk bütçe sistemi, karar alıcılara ve topluma doğru bilgi sunacak bir yapıda olamamıştır. Planlarla planları uygulamaya koyacak bütçeler arasındaki ilişki de kaynaklarla harcamalar arasındaki ilişki ve önceliklendirme de bozulmuştur. Böylece bütçeler, stratejik karar alma aracı olma özelliğini yitirmişlerdir.
3. Kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması mali yönetim sisteminin araçları tarafından engellenmiştir. Sistemin katı ön kontrol ve vize uygulamalarına tabi tutulması, harcamacı kuruluşları bütçe dışı kaynaklara yöneltmiş ve bütçe disiplini sağlamak için getirilen kontrol mekanizmalarının bizzat kendisi bütçe disiplini bozmuştur.
4. Bütçeler iyi denetlenememiştir. Ayrıca sadece mevzuata uygunluk denetimi yapılması nedeniyle kamu kaynaklarının düzgün ve verimli yönetilmesi de mümkün olmamıştır.

3.1.1. Kamu Mali Yönetim Sistemindeki Değişikliklerin Nedenleri ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun'un genel gerekçesinde Kanuna duyulan gereksinim şu sebeplere dayandırılmıştır:²²⁵

²²⁴ DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı, 2000; Ekrem Candan, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2006, Sayı 295, s.188-194.

1. 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan bu yana kamu malî yönetiminde, kamu idarelerinin sayı, nitelik ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak önemli değişikliklerin meydana gelmesi, aynı şekilde dünyada da kamu malî yönetimi ve kontrol sistemi konusunda önemli gelişmeler yaşanması,
2. Konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunması ve bunlardan sadece genel bütçe ile katma bütçelerin , Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilen bir kanunla yürürlüğe konulmasına karşı, diğer bütçelerin bu sistemin tamamen dışında yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmesi, ayrıca, anılan bütçelerin uygulama usul ve esasları arasında da önemli farklılıklar bulunması,
3. Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulamaması, bazı malî işlemlerin bütçelerde yer almaması, çok yıllık bütçeleme sisteminin olmaması, bütçe uygulamalarının malî yıllara sınırlı olması,
4. Mevcut bütçe sınıflandırması ve muhasebe sisteminin, kamu gelir ve giderleri konusunda, hem malî yönetime hem de kamuoyuna istenilen bilgilerin ayrıntılı olarak sunulmasına teknik olarak imkân vermemesi.

Aynı gerekçe ile bahse konu Kanun'un kabulü ile şunların amaçlandığı belirtilmiştir:

1. Mevcut sistemin değiştirilerek daha etkin olması, uluslararası standartlara ve AB normlarına uygun bir kamu malî yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması

²²⁵ DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; Candan, s.188-194.

2. Bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması,
3. Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması,
4. Malî yönetimde saydamlığının sağlanması,
5. Sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması,
6. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturularak çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu malî yönetim sisteminin oluşturulması.

Yukarıda söz konusu edilen gerekçelerle kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk kamu mali yönetimine ilk defa stratejik planlama ve performans esaslı çok yıllık bütçeleme anlayışı getirilmiş, bir taraftan katma bütçelerin kaldırılması diğer taraftan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçe kapsamındaki idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimlerin tamamı “genel yönetim” adıyla kanun kapsamına alınarak aynı sisteme tabi olmalarının önü açılmıştır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun oldukça sınırlı olan kapsamının yanında, 5018 sayılı Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır. Öte yandan, 5018 sayılı yasa ile mahalli idarelerin “belediye, il özel idaresi ile bunların kurdukları birlik ve idareleri” ifade ettiği belirtilerek, mahalli idarelerin kapsamı bilinegelen tanımlamadan daha geniş bir çerçeveye kavuşturulmuştur.

Kamu harcamalarının önemli bir kısmının devletin genel bütçesi ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun kapsamı dışında kalması; uluslararası kuruluşlar tarafından hem makroekonomik dengenin sağlanması konusunda yarattığı güçlük hem de kamu harcamalarının saydamlığı konusunda yarattığı kuşku nedeniyle sürekli eleştiri konusu yapılmıştır.

Öte yandan kuruluş amacı ve işleyişi itibariyle merkezi yönetim bütçesi dışında faaliyet göstermesi gereken kuruluşların, bu durumlarının devamı ile birlikte merkezi yönetim bütçesi ile ilgilerinin kurulması da amaçlanan temel sonuçlardan biridir.

Stratejik plan ve performans esaslı çok yıllık bütçe uygulaması, orta vadeli harcama sistemi olarak adlandırılan sisteme dayanmaktadır. Bu sistem “karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ilişkilendirmesine imkân veren kamu harcama programlarını geliştirmeye yönelik bir süreçtir.”²²⁶

Böylece 5018 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenlemede harcamalara izin verme ve gelir toplama anlamındaki “yıllık yetkisellik” ile makroekonomik dengenin sağlanması için gerekli “orta vadeli mali öngörü” birlikte yürütülmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nda 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’ndan tamamen farklı bir harcama süreci ve aktörler bulunmaktadır. Geleneksel bütçe sistemimizin harcama sürecinde, harcamaların taahhüdü, harcamaların tahakkuku, verile emrine bağlanması ve ödenmesi prosedürü yukarıda da anlatıldığı gibi, ita amiri, tahakkuk memuru ve sayman tarafından yerine getiriliyordu. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ise; üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, mali hizmetler birimi ve iç denetçilerden oluşan bir sistem öngörmüştür. 5018 sayılı Kanun’un getirdiği en önemli yeniliklerden biri, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında yönetim sorumluluğu modelini benimsemesidir.²²⁷

Kanun üst yöneticiyi günlük aktivitelerin dışına çıkararak “idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve

²²⁶ Hakan Yılmaz, s.17.

²²⁷ Ahmet Kesik, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.9 (2005), s.108.

Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu” olduklarını belirtmiş ayrıca üst yöneticilerin, bu sorumluluğun gereklerini “harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi, ve iç denetçiler aracılığıyla” yerine getirecekleri vurgulanmıştır.²²⁸

5018 sayılı Kanun’un hem mali yönetim sisteminin dizaynı hem de bu sistemin denetlenmesi konusunda başvurduğu önemli araçlardan biri de “mali saydamlık”tır.²²⁹

Kamu harcamaları için mali saydamlık ne kadar önemli ise mali saydamlığın sağlanmasında açık , anlaşılabilir ve etkin mali tablolar da o denli önemlidir. Etkin mali raporlama; devletin mali politikalarının niyet ve gerekçelerini, politika hedeflerini açık bir biçimde ortaya koymalı, uygulamayı yakından takip edip uygulama sonuçlarını aktarmalı, bu sonuçların başta konan hedefler ile ne kadar uyumlu olduğunu ve bu hedeflerden ne kadar saptığını belirlemeli ve sonunda bu raporlama bağımsız bir dış denetim kuruluşu tarafından denetlenmelidir.²³⁰

5018 sayılı Kanun’un kamu kaynağının kullanılmasının genel esaslarının açıklandığı üçüncü bölümünde mali saydamlık şöyle açıklanmaktadır:

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;

1. Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
2. Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
3. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,

²²⁸ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.11.

²²⁹ Cevdet Bozkurt, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Denetim Dergisi*, Sayı.3 (2009), s.30.

²³⁰ TESEV, *Devlette Reform: Kamu Maliyesinde Saydamlık*, İstanbul: TESEV Yayınları, 2000, s.17-24.

4. Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, zorunludur.

Malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup, bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.”²³¹

Kamu kaynaklarının “nerelere tahsis edildiğini” gösteren bütçeler ile “nerelere harcandığına” ilişkin mali tabloların ve en temelde bunlara ilişkin “mali mevzuatın” saydamlığı sağlaması hem ekonomik istikrarın sağlanması hem de etkin bir kamu yönetimine ulaşılması açısından önemlidir.

Bu çerçevede ayrıca, kamu bütçesinin gelir, gider ve açıklarının hedef ve gerçekleştirmeleri konusunda saydamlığı sağlamak amacıyla; uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartların açıklanması, uluslararası standartlara uygun mali tabloların üretilmesi ve mali tabloların ve buna ilişkin denetim sonuçlarının kamuoyuna açık olması büyük önem taşımaktadır.

Vergi mükellefi olarak “vatandaş”ın kendisinden toplanan kaynağın tahsis ve harcama mekanizması üzerinde demokratik denetim hakkını kullanması ve sonuçları konusunda gerekli duyarlılığı göstermesi de etkin ve saydam bir mali yönetim sisteminin kurulmasının önemli koşullarından biridir.

Kamu mali yönetim sisteminde yapılan değişikliklerde ulusal etkenlerin yanı sıra uluslararası ilişkilerimizden de kaynaklanan etkenlerin önemli ölçüde rol oynadığı hatta uluslararası kuruluşlar ile olan ilişkilerimizin ulusal etkenlere göre daha belirgin olduğu gözlenmektedir. Vatandaş kavramına yüklenen yeni anlamlar devletin kurumlaşmasında da mevzuatın düzenlenmesinde de son derece etkin rol oynamaktadır.

²³¹ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.7.

3.1.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda İç Denetim

24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu iç denetimi "iç kontrol" başlıklı beşinci kısımda iç kontrol sisteminin bir bileşeni olarak ele almıştır. Bu kısımda, iç kontrolün tanımı ve amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçilerin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ve görevleri hususlarına yer verilmiştir.²³²

5018 sayılı Kanun'a göre iç kontrol; "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür."²³³

Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, iç kontrolün amacını şöyle açıklamaktadır:²³⁴

1. Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamak,
2. Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini sağlamak,
3. Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini sağlamak,
4. Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini sağlamak,

²³² Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.55-67.

²³³ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.55.

²³⁴ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.56.

5. Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak.

Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluştuğunu belirten Kanun'a göre; yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi, kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması öngörülmüştür.²³⁵

Mali yönetim ve iç kontrol alanında merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı tarafından, iç denetim sisteminin düzenlenmesi, izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve koordine edilmesi görevleri ise İDKK tarafından yerine getirilecektir.

Maliye Bakanlığı'nın iç kontrol alanındaki merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde; COSO Modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları esas alınarak belirlenen "*Kamu İç Kontrol Standartları*" 26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.²³⁶

Kamu İç Kontrol Standartları, idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır. Kamu idareleri tarafından idarelerin yasal ve yönetsel yapıları ile personel ve mali durumları gibi idarenin kendine özgü koşulları

²³⁵ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.57.

²³⁶ Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.

dikkate alınarak katılımcı yöntemlerle Kamu İç Kontrol Standartlarına uygun olarak ayrıntılı iç kontrol standartları belirlenecektir.²³⁷

Kamu İç Kontrol Standartları; kontrol ortamı standartları, risk değerlendirme standartları, kontrol faaliyetleri standartları, bilgi ve iletişim standartları ile izleme standartlarından oluşmaktadır.²³⁸

Kontrol ortamı standartları; iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politika ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar.

Risk değerlendirme standartları; idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir.

Kontrol faaliyetleri standartları; idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.

Bilgi ve iletişim standartları; çalışanların performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olunması, idarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçlarının, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanması, iş ve işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve dosyalanması hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemlere ilişkin standartlardır.

İzleme standartları; iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar. İç denetim, iç kontrolün izleme standartlarının bileşenlerinden biridir.

²³⁷ Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.

²³⁸ Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda iç kontrolün bir bileşeni olarak yer alan iç denetim, şöyle tanımlanmıştır:²³⁹“Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.”

5018 Sayılı Kanun'da yer alan iç denetim tanımı, IIA'nın iç denetim tanımı ile büyük oranda benzerlik gösterse de bazı farklılıkları göze çarpmaktadır. Bu farklılıklardan biri iç denetimin “*kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak*” işlevine belirgin bir vurgunun yapılmasıdır. Diğer önemli bir farklılık ise “*mali işlemler*”e yapılan vurgudur. IIA'nın iç denetim tanımında yer aldığı gibi “*kontrol yapısı*”nın yanında bilhassa “*mali işlemler*”in vurgulanmış olması dikkat çekmektedir.²⁴⁰

İç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağını belirten 5018 sayılı Kanun, iç denetçilerin; üst yöneticinin önerileri dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından onaylanan yıllık denetim programına göre faaliyette bulunacağını belirtmiş ve iç denetçilerin görevlerini şu şekilde saymıştır:²⁴¹

1. Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
2. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

²³⁹ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.57.

²⁴⁰ Mali işlemlere yapılan bu vurgu çeşitli tereddütlere yol açmış, “İç denetçiler, sadece mali konularla ilgili olarak denetim yapma yetkisine sahip değiller mi? Mevcut mevzuat kapsamında iç denetçilerin mali olmayan konularda denetim yapması doğru mu? İç denetimin kapsamının belirlenmesinde mevzuattaki temel noktalar nelerdir?” şeklindeki bir soru üzerine, İç Denetim Koordinasyon Kurulu kapsamlı bir açıklamadan sonra “.....Sonuç olarak; yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kamu idarelerinin tüm faaliyet ve işlemlerinin mali ve mali olmayan ayrımı yapılmaksızın iç denetime tabi tutulması gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirmiştir: <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/SSS/IcDenetiminGorevAlani.aspx>. (05 Ocak 2013).

²⁴¹ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.64.

3. Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
4. İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
5. Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
6. Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
7. Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

Görevini uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getiren ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunan iç denetçi, görevinde bağımsızdır ve kendisine asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.²⁴²

3.1.2.1. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları ve Kamu İç Denetim Standartları

İç denetçiler, İDKK tarafından uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlüdürler.²⁴³

²⁴² Başlangıçta bu kuralı çok katı bir şekilde yorumlayan ve İç Denetçilerin vekaleten de olsa başka bir görev alamayacaklarına veya yönetim ve denetim kurulu üyeliği yapamayacaklarına karar veren İç Denetim Koordinasyon Kurulu, zamanla görüşünü yumuşatmış 23.06.2011 tarihli ve 11 sayılı Kararı ile;

“1) İç denetçilerin, sadece 5018 sayılı Kanunun 64 üncü maddesi ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15 inci maddesinde belirtilen görevlerle sınırlı olmak kaydıyla iç denetim faaliyetlerini yürütmelerinin esas olduğuna,

2) Rızalarının aranması şartıyla, iç denetçilerin idari görevlere asaleten atanmadan önce geçici süreyle vekâleten atanması veyahut tedviren görevlendirilmesinin mümkün olduğuna,

3) İç denetçilerin istekleri dahilinde idareleri içinde denetim kurulu üyeliği, idareleri dışında ise gerek yönetim kurulu gerekse denetim kurulu üyeliği yapabileceklerine,

4) İç denetçilerin Kurulumuz bünyesinde oluşturulan çalışma komiteleri/ekipleri hariç olmak üzere, diğer kamu idarelerinde değişik görevleri yürütmek üzere geçici olarak görevlendirilemeyeceklerine,

5) İç denetçilerin, kendi kurumlarında ve diğer kamu idarelerinde düzenlenecek eğitim programlarında sınırlı süreyle eğitici olarak görev alabileceklerine” karar vermiştir.

İDKK tarafından; kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla IIA Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları oluşturulmuştur.²⁴⁴ İDKK ayrıca, 8 Temmuz 2011 tarih ve 14 sayılı kararıyla da IIA, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını esas alarak Kamu İç Denetim Standartlarını belirlemiştir.²⁴⁵

Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ilkeler ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan davranış kurallarından oluşmaktadır. Bu meslek ahlak kuralları, iç denetçi tarafından mesleğe girişte okunup imzalanarak iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulur. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları dört adet ilke ve davranış kuralı belirlemiştir.²⁴⁶

1) Dürüstlük; İç denetçilerin dürüstlüğü güven verir ve böylece vardıkları kanaat ve değerlendirmelere itimat edilmesine zemin oluşturur. İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket eder, hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapar, kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmez, idarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunur, aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurur.

2) Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık; İç denetçiler, yaptıkları denetimlerle ilgili bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst düzeyde mesleki tarafsızlık sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini adil ve önyargısız bir şekilde yapar ve kendisi veya diğerlerinin menfaatlerinden etkilenmez.

İç denetçiler bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur, bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur, denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur. Denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar, değerlendirmelerinde

²⁴³ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.64; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.9.

²⁴⁴ Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, <http://www.idkk.gov.tr>

²⁴⁵ 16 Ağustos 2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazete.

²⁴⁶ Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, <http://www.idkk.gov.tr>

tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Denetçinin profesyonel yargılama yapmasını zedeleyen veya zedeleyebilecek hiçbir menfaat kabul etmez, bildiği halde açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun doğruluğunu bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.

3) Gizlilik; İç denetçiler, denetim esnasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı gösterir, hukuki ve mesleki zorunluluk olmadıkça bunları yayınlamaz ve açıklayamaz. Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir, sahip olduğu bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz.

4) Yetkinlik (Ehil olma); İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin yürütülmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeye sahiptirler ve sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenirler. İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir, kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirirler.

Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, çıkar çatışmasına özel bir vurgu yapmaktadır. İç denetçiler, denetlenen birime denetim dışında danışmanlık veya başka hizmetler veriyorsa, bu hizmetlerin çıkar çatışmasına yol açmamasına özen gösterir.

Meslek ahlak kuralları, iç denetim hizmeti veren iç denetim birimi ve iç denetçileri bağlar. Kamu iç denetçi sertifikasına sahip olan veya iç denetçi adayı olanlar için bu kuralların ihlali, İDKK'nın yönetmelik ve idari düzenlemelerine göre değerlendirilir ve sonuçlandırılır. Olumsuz bir davranışın meslek ahlak kurallarında açıkça yasaklanmamış olması, o davranışın kabul edilebilir veya doğru olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaz.

Kamu İç Denetim Standartları ise iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemekte ve iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal

işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlamaktadır. Kamu İç Denetim Standartları'nda öngörülmeyen durumlarda, IIA'nın belirlemiş olduğu uygulama önerilerine uyulması tavsiye edilmektedir.²⁴⁷

Kamu İç Denetim Standartları; iç denetim faaliyeti ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere ilişkin *nitelik standartları* ile iç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve sonuçlarının izlenmesine yönelik *çalışma standartları*ndan oluşmaktadır.

IIA'nın Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarıyla neredeyse bütünüyle örtüşen Kamu İç Denetim Standartları ile Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na ilişkin bir mukayese tablosu (Tablo 3 ve 4) aşağıda yer almaktadır.

3.1.2.2. İç Denetim Planı ve Programı

İç denetim faaliyeti, iç denetim birimlerinin yönergelerinde düzenlenen kurallara uygun olarak hazırlanan iç denetim planı ve programına uygun olarak yerine getirilir.²⁴⁸

İç denetim planı, gelecek üç yıllık döneme ilişkin faaliyetleri içerecek şekilde iç denetim birimince hazırlanır ve planlama döneminden bir ay önce üst yöneticiye sunulur. Üç yıllık dönemler itibarıyla hazırlanan iç denetim planı, her yıl gözden geçirilerek gerektiğinde değiştirilir. İç denetim faaliyetlerine ilişkin planlama; riskli alanların tespiti ve analizi ile bu doğrultuda denetim kaynaklarının tahsisi olmak üzere iki aşamada yapılır.

²⁴⁷ Kamu İç Denetim Standartları.

²⁴⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.39-40; Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi.

Tablo 3. IIA Nitelik Standartları ile Kamu İç Denetim Nitelik Standartları'nın Karşılaştırması²⁴⁹

IIA Nitelik Standartları	Kamu İç Denetim Nitelik Standartları
1000 - Amaç, Yetki ve Sorumluluklar	1000 - Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
1010 - İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması	1010 - İç Denetim Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara İç Denetim Birim Yönergesinde Yer Verilmesi
1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik	1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık
1110 - Kurum İçi Bağımsızlık	1110 - İdare İçi Bağımsızlık
1111 - Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim	1111 - Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim
1120 - Bireysel Objektiflik	1120 - Bireysel Tarafsızlık
1130 - Bağımsızlık ve Objektifliğin Bozulması	1130 - Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması
1200 - Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat	1200 - Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat
1210 - Yeterlilik	1210 - Yetkinlik
1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat	1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat
1230 - Sürekli Meslekî Gelişim	1230 - Sürekli Mesleki Gelişim
1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklikleri	1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklikleri
1311 - İç Değerlendirmeler	1311 - İç Değerlendirmeler
1312 - Dış Değerlendirmeler	1312 - Dış Değerlendirmeler
1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama	1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama
1321 - “ <i>Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur</i> ” İbaresinin Kullanılması	1321 - “ <i>Kamu İç Denetim Standartlarına Uygundur</i> ” İbaresinin Kullanılması
1322 - Aykırılıkların Açıklanması	1322 - Aykırılıkların Açıklanması

Kaynak: Uluslararası İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetim Standartları

²⁴⁹ Hem nitelik standartları hem de performans standartlarında; Uluslararası İç Denetim Standartları için Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün yaptığı (İstanbul, 2012) çeviri esas alınmış, Kamu İç Denetim Standartları için ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Standartları'ndaki ifadeler olduğu gibi alınmış, aynı anlama gelse de kelimelere müdahale edilmemiştir.

Tablo 4. IIA Performans Standartları ile Kamu İç Denetim Performans Standartları'nın Karşılaştırması

IIA Performans Standartları	Kamu İç Denetim Performans Standartları
2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
2010 - Planlama	2010 - Planlama
2020 - Bildirim ve Onay	2020 - Bildirim ve Onay
2030 - Kaynak Yönetimi	2030 - Kaynak Yönetimi
2040 - Politika ve Prosedürler	2040 - Politika ve Prosedürler
2050 - Eşgüdüm (Koordinasyon)	2050 - Koordinasyon
2060 - Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar	2060 - Üst Yönetici ve Bakana Raporlamalar
2070 - Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk	
2100 - İşin Niteliği	2100 - İşin Niteliği
2110 - Yönetişim/Kurumsal Yönetim	2110 - Yönetişim
2120 - Risk Yönetimi	2120 - Risk Yönetimi
2130 - Kontrol	2130 - Kontrol
2200 - Görev Planlaması	2200 - Görev Planlaması
2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler	2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
2210 - Görev Amaçları	2210 - Görev Amaçları
2220 - Görev Kapsamı	2220 - Görev Kapsamı
2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi	2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi
2240 - Görev İş Programı	2240 - Görev İş Programı
2300 - Görevin Yapılması	2300 - Görevin Yürütülmesi
2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması	2310 - Bilgilerin Belirlenmesi
2320 - Analiz ve Değerlendirme	2320 - Analiz ve Değerlendirme
2330 - Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi	2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi
2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü	2340 - Görevin Gözetimi
2400 - Sonuçların Raporlanması	2400 - Sonuçların Raporlanması
2410 - Raporlama Kıstasları	2410 - Raporlama Kriterleri
2420 - Raporlamaların Kalitesi	2420 - Raporlamanın Kalitesi
2421 - Hata ve Eksiklikler	2421 - Hata ve Eksiklikler
2430 - “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması	2430 - “Kamu İç Denetim Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması
2431 - Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması	2431 - Aykırılıkların Açıklanması
2440 - Sonuçların Dağıtımı	
2450 - Genel Görüşler	
2500 - İlerlemenin Gözlenmesi	
2600 - Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi	

Kaynak: Uluslararası İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetim Standartları

İç denetim planının hazırlanmasında; İDKK'nın yayınladığı iç denetim strateji belgesi²⁵⁰ ile üst yönetici ve birim yöneticilerinin görüşleri ve önceki denetimlerin sonuçları göz önünde bulundurulur. Planda; denetim yönetimi faaliyetleri, denetim faaliyetleri, danışmanlık faaliyetleri ve eğitim faaliyetleri ile birlikte planlama aşamasında öngörülemeyen denetim ve danışmanlık faaliyetleri için kaynak tahsisi yapılır.

Üç yıllık dönemler halinde hazırlanan iç denetim planına uygun olarak bir yıllık dönemi geçmeyecek şekilde iç denetim programı hazırlanır. İç denetim programı; en riskli alan ve konulara öncelik verilerek denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, üst yönetici, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek belirlenir. Yüksek risk içerebilecek yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler gibi hususlar denetim programına öncelikle alınır.

Denetim planı ve programlarının hazırlanmasında, Sayıştay ve diğer denetim birimlerinin çalışma ve raporlarından da yararlanılabilir.

İç denetim faaliyeti sonucunda ilgisine göre denetim raporu, inceleme raporu ve iç denetim faaliyet raporu düzenlenir. *Denetim raporu*; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi sonucunda düzenlenirken, *inceleme raporu*; danışmanlık faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme ve araştırmalar ile usulsüzlük ve yolsuzluk tespitine yönelik çalışmalar sonucunda düzenlenir. *İç denetim faaliyet raporu* ise; iç denetim biriminin yıllık faaliyet sonuçlarını içermektedir.²⁵¹

Denetim raporu; doğruluk, tarafsızlık, açıklık, ölçülebilirlik, kısıklık (öz), yapıcılık, tamlık, zamanlılık, kararlılık (çözüm) ilkelerine uyularak asgari olarak, tanıtım, bulgular (tespit, nedenler, riskler ve etkiler, kriterler, öneriler, rapora cevap eylem planı, uzlaşılamayan konular) ve değerlendirme ve sonuç kısmından oluşur.²⁵²

²⁵⁰ İç Denetim Koordinasyon Kurulu; 05.11.2007 tarih ve 22 sayılı Kararıyla 2008-2010 dönemini, 21.12.2010 tarih ve 12 sayılı Kararıyla ise 2011-2013 dönemini kapsayan iki Strateji Belgesi yayınlamıştır.

²⁵¹ Kamu İç Denetim Raporlama Standartları.

²⁵² Kamu İç Denetim Raporlama Standartları.

İç denetçi raporları üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali yönetimden sorumlu olan malî hizmetler birimine verilir. Ayrıca bu raporlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İDKK'ya gönderilir.

3.1.2.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

5018 sayılı Kanuna göre;²⁵³ kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere Maliye Bakanlığına bağlı 7 kişiden oluşan bir İDKK kurulur. İDKK aşağıdaki yetkilere sahiptir:²⁵⁴

1. İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
2. Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
3. Kamu idarelerinin denetim birimleri arasında ve dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak.
4. Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
5. Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
6. İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
7. İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.

²⁵³ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.66-67; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.6.

²⁵⁴ 5018 Sayılı Kanun'un 66. Maddesine göre İç Denetim Koordinasyon Kuruluşu şu şekilde teşekkül etmektedir: Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların Kanunda belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

8. İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek ve yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
9. İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek ve iç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
10. İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
11. Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.
12. İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek.
13. İDKK tarafından yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek.
14. İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile İDKK'nın diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak.
15. İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğuna dair İDKK'ya intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak.

İDKK, iç denetim sisteminin izlenmesi görevini şu şekilde yerine getirir:²⁵⁵

1. İç denetim sisteminin ve faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu takip etmek,
2. İç ve dış kalite değerlendirme sonuçlarını ve uluslararası gelişmeleri takip ederek, iç denetim sistemiyle ilgili eksiklikleri ve iyileştirme gerektiren alanları tespit etmek,

²⁵⁵ İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.8.

3. İç denetim birimlerinin faaliyet sonuçlarını karşılaştırarak, en iyi iç denetim uygulamalarını belirlemek ve kamu idarelerinde yaygınlaşmasını sağlamak,
4. İç denetim sistemini ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek amacıyla, gerektiğinde üst yöneticiler, iç denetim birimi başkanları ve iç denetçilerle toplantı yapmak.

İDKK'nın en önemli görevlerinden biri kamu iç denetim birimleri arasında işbirliği sağlamak ve iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmaktır.²⁵⁶

İDKK, Kurul Başkanının belirleyeceği tarihlerde toplanabileceği gibi, en az iki üyenin talebi üzerine de toplanabilir. İDKK, en az dört üye ile toplanır ve kararlar üye tamsayısının salt çoğunluğu ile alınır. İDKK üyeleri görevlerini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi İDKK'nın kararlarını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez.²⁵⁷

İç ve dış denetimin uyum içinde yürütülmesi için Sayıştay'la gerekli işbirliğini sağlamak sorumluluğu da bulunan İDKK'nın sekreteryaya görevi, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir.²⁵⁸

²⁵⁶ İç denetçi ile üst yönetici arasında iç denetçinin görevinin kapsamı konusunda çıkan bir ihtilaf üzerine, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun B.07.0.BMK.0.30 sayılı Kararı bu konuda örnek olarak verilebilir:

"İlgide kayıtlı yazı ile, İl Özel İdaresinin tarih ve sayılı yazısında belirtilen ilçe ve beldelerdeki belediyelerin 2007 yılına ait emlak vergisi ile birlikte tarh, tahakkuk ve tahsilini yaptıklarını %10 nispetindeki Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payını yerinde tespit etmek üzere iç denetçi'in görevlendirildiğinden bahisle söz konusu görevin iç denetçilerin görevleri kapsamına girip girmediği hususunda Kurulumuzdan görüş talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 67 nci maddesinin (g) bendinde; iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri arasında sayılmaktadır. Bu kapsamda, ilgi yazıda belirtilen tereddüdün çözüme kavuşturulması için Kurulumuzca aşağıdaki tespitler yapılmıştır.....

Sonuç olarak, ilçe ve beldelerdeki belediyelerin emlak vergisi ile birlikte tarh, tahakkuk ve tahsilini yaptıklarını %10 nispetindeki Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı payını yerinde tespit etmek üzere il özel idaresi iç denetçilerine görev verilmesi hususu, yukarıda belirtilen esaslar kapsamında olumlu mütalaa edilmiş bulunmaktadır." <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/SSS/IcDenetciGorevAlani.aspx>, (2 Ocak 2013).

²⁵⁷ İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.11, 12.

²⁵⁸ İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.17, 18.

3.1.2.4. İç ve Dış Denetçilerle İlişkiler ve İşbirliği

5018 sayılı Kanun'a göre dış denetim Sayıştay tarafından yapılacaktır. Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, 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 raporlanmasıdır.²⁵⁹

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.²⁶⁰

Dış denetim sırasında, iç denetçiler tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Böylece Kanun'un iç denetçiler ile dış denetçiler arasında bir işbirliği yaklaşımına sahip olduğu görülmektedir.

5018 sayılı Kanun'un önemseydiği bir diğer işbirliği ise birden fazla kamu idaresini ilgilendiren iç denetim ihtiyacının ortaya çıkması halinde bu idarelerdeki iç denetçilerin birlikte çalışmasıdır. İDKK bu çerçevede, birden fazla kamu idaresi iç denetçilerinin ortak çalışmasını gerektiren iç denetim faaliyetlerinin belirlenmesi, bu amaçla iç denetçi görevlendirilmesi ve ortak çalışmaların yürütülmesine ilişkin esas ve usulleri belirlemiştir.²⁶¹ Birden fazla kamu idaresini ilgilendiren iç denetim faaliyeti denetim ihtiyacının şekline göre farklı şekillerde işlemektedir:

1. Birden fazla idareyi ilgilendiren faaliyetlerin denetimlerinin yapılmasının gerekmesi, bir iç denetim faaliyeti sırasında başka idareleri ilgilendiren konuların ortaya çıkması veya bilgi teknolojilerinin denetiminde bu alanda

²⁵⁹ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.68.

²⁶⁰ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.68.

²⁶¹ Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri, <http://www.idkk.gov.tr>

uzman iç denetçilerden yararlanılmasının gerekmesi halinde, ilgili idarelerin iç denetim birimlerinin talebi üzerine üst yöneticiler arasında doğrudan iletişim kurulmak suretiyle planlanır.

2. İç denetçilerin meslekleri ile bağdaşmayan fiillerinin bulunup bulunmadığının tespitiyle ilgili incelemelerde, üst yönetici, ihtiyacın mahiyetini belirterek diğer idarenin üst yöneticisinden iç denetçi görevlendirmesi talebinde bulunur, durum bir yazı ile İDKK'ya da bildirilir. İhtiyacı karşılayacak sayıda iç denetçi ilgili üst yönetici tarafından en geç on gün içinde talepte bulunan idarede görevlendirilir.
3. Kalite güvence ve geliştirme faaliyeti kapsamında yapılacak denetimler ise Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi²⁶² çerçevesinde gerçekleştirilir.
4. Bir idaredeki iç denetim biriminin yetersizliği veya başka idaredeki iç denetçilerin bilgi ve tecrübesine ihtiyaç duyulması halinde üst yönetici, iç denetçi sağlanmasına aracılık etmesi konusunda İDKK'dan talepte bulunabilir.

Ortak çalışmaya ilişkin iç denetçi görevlendirilmesi talebi ilgili idarelerce öncelikle karşılanır. Görevlendirmenin mümkün olmadığı haller, gerekçesiyle birlikte talepte bulunan idareye bildirilir. Talebi karşılanmayan idare, durumu alınan cevaplarla birlikte İDKK'ya bildirir. İDKK tarafından uygun çözümler tavsiye edilir.

Ortak çalışmalarda koordinatörlük görevini talepte bulunan idarenin kıdemli iç denetçisi yürütür. İç denetçilerin ortak çalışması sonucunda hazırlanacak rapor, faaliyetin yürütüldüğü kamu idaresinin üst yöneticisine sunulur ve bir örneği İDKK'ya gönderilir. Diğer idarelerin iç denetçileri, raporun kendi idarelerini ilgilendiren bölümünü üst yöneticilerine sunarlar.

²⁶² Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca hazırlanan "İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı", 15.10.2011 tarih ve 28085 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

3.1.2.5. İç Denetim Türleri

İç denetçilerin çalışma usul ve esaslarını düzenleyen “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”e göre iç denetim; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi uygulamalarını kapsamaktadır. İç denetçiler; çalışmaları sırasında İDKK’nın uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallara uygun olarak belirlediği denetim standartlarına ve etik kurallara²⁶³ uymakla yükümlüdürler.

A) Uygunluk Denetimi:²⁶⁴ Uygunluk denetimi; idarenin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve işlemlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi ile idarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

Belirlenen kurallara uygunsuzluğun saptanması durumunda iç denetçi; uygunsuzlukla ilgili olaylar, uygunsuzluğun sebepleri ve sonuçlarını belirler. Uygunsuzluğun kamu zararına yol açtığının tespiti halinde, denetçi seçtiği örneklem büyüklüğü kapsamında bu zararı da tespit eder. İşin niteliği gereği, uzmanlık gerektirmesi nedeniyle kamu zararının tespit edilemediği durumlarda, denetçi olayda kamu zararının doğduğunu ancak belirtilen nedenlerle hesaplanamadığını raporunda açıklar.

Uygunluk denetimi sonucunda elde edilen bulgular, sorunların giderilmesine yardımcı olacak ve bu konuda oluşturulan kontrollerin iyileştirilmesine yönelik önerilerle birlikte ilgili makamlara raporlanır. Uygunsuz işlemlerin, hile, suistimal ve yolsuzluk gibi durumlarla ilgili olması halinde; konuya ilişkin tespitler Kamu İç Denetim Raporlama Standartları uyarınca raporlanır.

²⁶³ İç Denetim Koordinasyon Kurulu son olarak 16.08.2011 tarih ve 28027 sayılı Resmi Gazete’de “Kamu İç Denetim Standartları”nı yayınlamıştır. Bahse konu standartları nitelik standartları ve çalışma standartları başlıklarıyla ele alan Kurul, standartların belirlenmesinde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)’nın “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nı esas aldığını belirtmiş, ayrıca, Kamu İç Denetim Standartlarında öngörülmeleyen durumlarda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)’nın belirlemiş olduğu “Uygulama Önerileri” ne uyulmasını tavsiye etmiştir.

²⁶⁴ Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun 07.04.2008 tarih ve 5 sayılı kararıyla onaylanmıştır.

B) Performans Denetimi:²⁶⁵ Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi olup, kurumsal amaçlara maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılması, hizmetlerin daha iyi kalitede sunulması, yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi ve kaynak kullanımında tasarruf sağlanması amacıyla yapılması gereken iyileştirmeler konusunda yol gösterir.²⁶⁶

Performansın üç boyutunun, yani verimlilik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde denetçinin görevi, bu sorumluluğun yerine getirilmesindeki başarı derecesinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonucun rapor edilmesidir. Bu nedenle, kurumun yönetim sorumluluğu çerçevesinde yaptığı performans değerlendirmeleri ile performans denetimleri birbirinden ayrıdır. Performans denetimlerinde kurumun performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilir.

Performans denetiminin amacı, tahsis edilen beşeri, mali ve teknolojik kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde parasal değerlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının objektif olarak incelenip değerlendirilmesi veya başka bir ifade ile, kullanılan kaynakların denetlenen birimin amaç ve hedeflerine uygunluğunun, elde edilen çıktılarla orantılı olup olmadığının denetlenmesidir.

Performans denetimi aracılığıyla iç denetçi, kamuda hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine, kamu hizmetlerinde kalitenin artırılmasına, planlama ve kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesine, kamu idarelerinin amaçlarına

²⁶⁵ Kamu İç Denetim Rehberi.

²⁶⁶ Performans denetiminin esas unsurlarını oluşturan etkililik, verimlilik ve ekonomiklik kavramları Kamu İç Denetim Rehberi'nde şu şekilde açıklanmıştır:

Etkililik, hedeflere ulaşma derecesine ilişkin olup, istenilen etki ile gerçekleşen etki, bir başka ifadeyle, amaçlar ve çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkililik denetimi, kurumsal amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını ve bu amaçlara ulaşmak için izlenen politikaların başarısını sorgular.

Verimlilik, kurum faaliyetlerinde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin sunumu ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti sunmak için en az miktarda girdi kullanılmasıdır. Kurum faaliyetlerinin verimliliği, beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımında; bilişim sistemleri, performans ölçütleri, gözetim ve iç kontrol sistemlerinin de incelenmesi suretiyle denetlenir.

Ekonomiklik, uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek, bir faaliyette kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Bir başka deyişle, en uygun girdinin en iyi fiyata temin edilmesidir.

ulaşmasında ve kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanmasına yardımcı olur.

Performans göstergeleri farklı şekillerde sınıflandırılmakla birlikte, yaygın olan sınıflandırmaya göre; girdi kıstasları çıktı kıstasları, sonuç kıstasları, verimlilik göstergeleri ve kalite göstergeleri olmak üzere beş tür performans kıstası bulunmaktadır.

C) Mali Denetim:²⁶⁷ Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Mali tablolar, mali denetimin odak noktasını oluşturmaktadır. Mali tabloların hazırlanması ile ilgili sistemin, hesaplar ve mizan arasındaki ilişkinin kavranması için, mali tablolarda yer alan hesap ve işlemler arasındaki ilişkiler ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimler olasılık analizi, oran analizi, regresyon analizi, trend analizi, çok değişkenli analizler gibi yöntemler kullanılarak incelenir.

Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı ortaya konulur.

Mali denetimde Sayıştay tarafından yayınlanan Mali Denetim Rehberi ile Sermaye Piyasası Kurulunca yayınlanan Bağımsız Denetim Standartlarından da yararlanılabilir.

D) Bilgi Teknolojisi Denetimi:²⁶⁸ Bilgi teknolojisi denetimi; bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kullanıcıların hizmetine sunulmasında ve yönetilmesinde yararlanan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede iç denetçi, mevcut bilgi teknolojisi kontrollerini; etkililik, etkinlik,

²⁶⁷ Kamu İç Denetim Rehberi.

²⁶⁸ Kamu İç Denetim Rehberi.

gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirir.

Bilgi teknolojisi denetimi, İDKK tarafından yayınlanan Kamu İç Denetim Rehber ve Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi uyarınca yapılır. Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi yayınlanana kadar²⁶⁹ IIA, ASOSAI ve ISACA gibi uluslararası mesleki kuruluşlarca yayınlanmış rehberler esas alınarak bilgi teknolojisi denetimi yapılabilir.

E) Sistem Denetimi:²⁷⁰ Sistem denetimi, denetlenen süreç ya da birimin amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir. Başka bir ifadeyle denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir. Sistem denetiminde, denetlenen süreç veya birimin kontrol sisteminin değerlendirilmesine odaklanılmaktadır.²⁷¹

Sistem denetiminde aşağıdaki amaçlarla oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilmekte ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenmektedir:

1. Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
2. Kamu idarelerinin kanunlara, kalkınma planı ve yıllık programlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
3. Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,

²⁶⁹ Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi henüz yayınlanamamıştır.

²⁷⁰ Kamu İç Denetim Rehberi.

²⁷¹ Sistem, belirli unsurlardan oluşan ve bu unsurlar arasında belli ilişkiler olan bir bütün olarak tanımlanabilir. Bir sistemi, girdi, süreç ve çıktı olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür. Girdiler, sisteme dışarıdan dahil olan ve bir sürecin başlamasına yol açan unsurlardır. Çıktı ise, hizmet, bilgi, rapor gibi sistem tarafından oluşturulan ve kullanıcıya sunulan ürünlerdir. Girdiler tarafından tetiklenen ve çıktılara dönüşen eylemler de süreç olarak adlandırılır.

4. Her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
5. Varlıkların kötüye kullanımı ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması.

3.1.2.6. İç Denetçiler, Nitelikleri ve Sertifikalandırılmaları

5018 sayılı Kanun ile mali yönetim sistemine dahil edilen iç denetçilerin nitelikleri geleneksel denetim yaklaşımından önemli farklılıklar göstermektedir. Geleneksel denetim yaklaşımında denetim elemanı henüz memuriyet tecrübesi yokken “yardımcı” olarak mesleğe başlatılıp belli yetişme döneminden sonra yeterlilik alması sonucunda denetim yaptırılması yaklaşımı tercih edilmektedir. Bu yaklaşımda “denetim elemanı”nın kimlik ve kişiliğinin “denetim evreni”nde oluşması önemli görülmektedir.

İç denetim sisteminin geleneksel denetim yaklaşımından önemli oranda ayrıştığı görülmektedir. Burada iç denetçilerin nitelikleri önem kazanmaktadır.²⁷²

5018 sayılı Kanuna göre; İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:²⁷³

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

²⁷² Geçiş sürecinde 5018 sayılı Kanunla getirilen İç Denetim Sisteminin öngördüğü sertifikalı iç denetçilerin mevcut olmaması nedeniyle, Geçici 5 madde ile bazı görevlerde bulunanların iç denetçi olarak atanabilecekleri belirtilmiştir. Buna göre :

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

b) Bakanlık, Müsteşarlık, Başkanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahallî idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi,

c) Muhasebe, Milli Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbi olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahallî idarelerde İç Denetçi, olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler.”

Bu görevlere atanacaklar bu Kanunun öngördüğü sistemin uygulanmasına yönelik eğitime tâbi tutulurlar. Atamalarda ilgilinin ve idaresinin muvafakati alınır.

²⁷³ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.65.

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

Kanun ile yukarıda genel ilkeleri belirlenen koşullar, yönetmelikte biraz daha ayrıntılandırılmıştır. Buna göre; İç denetçi olarak atanmada ilgili mevzuatta yer alan özelliklerin yanı sıra aşağıda yer alan koşullardan birinin yerine getirilmiş olması gerekmektedir;²⁷⁴

1. Yardımcılıkta geçen süreler dahil olmak üzere, mesleğe yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alındıktan sonra yapılan yeterlik sınavında başarı göstermek kaydıyla kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl çalışmış olmak,
2. Yardımcılıkta geçen süreler dahil olmak üzere, mesleğe yarışma sınavına tabi tutulmak suretiyle alındıktan sonra yapılan yeterlik sınavında başarı göstermek kaydıyla uzman olarak en az sekiz yıl çalışmış olmak,
3. Araştırma görevliliğinde geçen süreler dahil olmak üzere, doktora unvanını almış öğretim elemanı olarak en az sekiz yıl çalışmış olmak,
4. Müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

Görüldüğü üzere burada geleneksel denetim organizasyonlarındaki yaklaşımın tam tersine iç denetçi adayının daha başlangıçta asgari ve azımsanmayacak bir tecrübeye sahip olması beklenmektedir.

Mevzuatta bahsedilen diğer koşullarla birlikte yukarıda açıklanan hizmet sürelerini sağlayanlar İDKK tarafından yapılacak veya yaptırılacak iç denetçi adayı belirleme sınavına başvurabileceklerdir.²⁷⁵ Uluslararası geçerliliği olan CIA, CISA, CCSA ve CGAP sertifikalardan birine sahip olup diğer koşulları uygun olanlar, iç

²⁷⁴ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.19.

²⁷⁵ İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, Md. 5-6.

denetçi adayı belirleme sınavından muaf olarak doğrudan iç denetçi eğitimine katılırlar.²⁷⁶

İç denetçi aday belirleme sınavı sonucunda eğitime katılmaya hak kazanan adaylara; Maliye Bakanlığınca iki aydan az olmamak üzere, kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol ve standartları, risk yönetimi, iç denetim ve standartları, raporlama, istatistik, mali tablolar analizi, mali yönetim ile ilgili mevzuat, AB mali mevzuatı, muhasebe, ihale mevzuatı gibi konularda verilecek eğitim sonunda başarılı oldukları takdirde (A-1) düzeyinde “iç denetçi sertifikası” verilir.²⁷⁷

İç denetim sistemimizde, iç denetçi sertifikasının derecelendirilmesinde dördü (A-1, A-2, A-3, A-4) derecelendirme sistemi benimsemiştir. A-1 sertifikası ile mesleğe başlayan iç denetçinin sertifika derecelendirmesi, ilk derecelendirme fiilen göreve başladığı beşinci yılın sonundan başlamak üzere, üç yılda bir yapılır. A- 1 sertifikası ilk düzey olup A-4 en yüksek düzeyi ifade etmektedir. Uluslararası geçerliliği olan CIA, CISA, CCSA ve CGAP sertifikalardan birine sahip olan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere, süre koşulu aranmaksızın bir üst derece sertifikası verilir.²⁷⁸

İç denetim sertifika derecesi, iç denetçinin görevinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Çünkü iç denetçiler, çalışma süresince edindikleri tecrübe, kıdem ve iç denetçi sertifika derecesine uygun olarak görevlendirilirler. Bu çerçevede yeterli sayı ve sertifika derecesinde iç denetçi bulunması halinde; A-1 sertifika düzeyindeki iç denetçinin uygunluk denetimi ve mali denetim, A-2 sertifika düzeyindeki iç denetçinin performans denetimi, A-3 sertifika düzeyindeki iç denetçinin sistem denetimi, A-4 sertifika düzeyindeki iç denetçinin ise, denetimin gözetimi ve izleme faaliyeti alanlarında görevlendirilmesi esastır. Bilgi teknolojileri denetimi İDKK tarafından belirlenen esaslar doğrultusunda gerçekleştirilir. Danışmanlık faaliyeti, danışmanlığın mahiyetine göre her sertifika düzeyindeki iç denetçi tarafından yerine getirilebilir.²⁷⁹

²⁷⁶ İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, Md. 5.

²⁷⁷ İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, Md. 5-21.

²⁷⁸ Kamu İç Denetçi Sertifikalarının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar, Md.5; İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, Md-29.

²⁷⁹ Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Md.30.

Verilen kamu iç denetim sertifikası, iç denetçinin mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğuna yönelik güçlü emarelerin olması halinde yapılacak inceleme sonucunda veya iç denetçinin iç denetçilik mesleği ve meslek ahlak kurallarına aykırılık oluşturan bir fiil sonucu kesinleşmiş yargı kararıyla mahkum olması halinde iptal edilir.²⁸⁰

İç denetçilerin sertifikalarının puanlanmasında; meslek içi eğitimler, mesleki faaliyetler, yayınlanmış makale ve kitaplar, alınan başarı belgeleri, eğitici olarak yaptıkları faaliyetler, yabancı dil bilgileri, yüksek lisans ve doktora eğitimlerinden toplanan puanlar dikkate alınır.²⁸¹ Sertifika dereceleri, özlük hakları ve kariyer planlamasında da dikkate alınır.²⁸²

İç denetçilerin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olması ve kendilerini aşağıda yer alan konularda yetiştirmeleri ve geliştirmeleri gerekmektedir;²⁸³

1. İç denetim yöntemlerini ve tekniklerini bilmek ve uygulamak.
2. Muhasebe ilkeleri ve standartları ile yönetim muhasebesi ve mali yönetim bilgisine sahip olmak.
3. Görev alanıyla ilgili mevzuatı bilmek ve bu bilgisini uygulamaya geçirmek.
4. Kamu idarelerinin hedeflerindeki önemli sapmaları ve sonuçlarını değerlendirecek düzeyde bilgi birikimine sahip olmak.
5. Çevresiyle iletişim kurma yeteneğine sahip olmak.

²⁸⁰ Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller, Md.4-6. İptal edilen bir sertifika ile ilgili olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu 25.01.2013 tarihinde kamuoyuna aşağıdaki duyuruyu yapmıştır: “1459 No.lu Kamu İç Denetçi Sertifikası, iç denetçilik mesleğiyle bağdaşmayan ve Meslek Ahlak Kurallarına aykırılık teşkil eden fiillerden dolayı kesinleşmiş yargı kararı bulunduğundan, 02.11.2012 tarih ve 10 sayılı Kurul Kararıyla iptal edilmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, Sertifikası Kurul tarafından iptal edilenler, yeniden iç denetçi olamazlar. Durum kamuoyuna duyurulur.” <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=88&lst=DuyurularListesi>, (6 Şubat 2013).

²⁸¹ Kamu iç Denetçi Sertifikalarının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar, Md.6; İç denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, Md.30.

²⁸² İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.22.

²⁸³ İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, Md.31-32.

6. İç denetim faaliyetinin amacını, tespitlere ilişkin değerlendirmelerini, denetim sonuçlarını ve önerilerini anlaşılır biçimde yazılı ve sözlü ifade edebilmek.
7. İç denetim faaliyeti sırasında edinilen bilgi, belge ve bulguların analizi sonucu ortaya çıkan emarelerden, detaylı inceleme veya soruşturmayı gerektirecek hususları ayırt edecek yeterliliğe sahip olmak.
8. Yönetim ve iç kontrol sistemini geliştirecek ve bunların işleyişine ilişkin çözüm üretecek bilgiye sahip olmak.
9. Performans denetimi ve performans göstergelerinin değerlendirilmesi konularında yeterli bilgiye sahip olmak.
10. Risk analizi, değerlendirmesi ve yönetimi konularında bilgi sahibi olmak.
11. İstatistiki yöntemleri kullanarak verileri ve elde edilen sonuçları analiz edebilecek bilgiye sahip olmak.
12. Kamu idarelerinin otomasyon sisteminin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmak.

Bilgi teknolojisi denetiminin özelliği ve farklılığı nedeniyle, bu alanda denetim yapacak olan iç denetçilere İDKK'nın koordinatörlüğünde ayrı bir eğitim verilmesi hedeflenmiştir.²⁸⁴

3.1.2.7. Risk Esaslı/Öncelikli İç Denetim

5018 sayılı Kanun ile getirilen iç denetim sistemine ilişkin vurgulanmaya değer bir diğer konu ise, risklerin değerlendirilmesi ve denetimin risk odaklı yapılması konusunun vurgulanmış olmasıdır. Risk kavramı, “kamu idarelerinin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflere ulaşmasına ve görevlerinin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylar”²⁸⁵ şeklinde açıklanarak, İç denetimin risk esaslı olarak yürütülmesi gerektiği belirtilmiştir.

²⁸⁴ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.34.

²⁸⁵ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.4.

Risklerin değerlendirilmesinde hem yönetime hem de iç denetçilere düşen sorumluluklar bulunmaktadır. İç denetçilerin kamu idarelerinin maruz kalabileceği riskleri tespit ederek ölçmeleri idarenin faaliyetlerini ve varlıklarını etkileyebilecek önemli riskleri değerlendirmeleri ve yüksek riskli alanlardan başlayarak denetim programını yapmaları gerekmektedir. Yönetimin ise risklerin tanımlanması, risklerin kontrolü için gerekli stratejilerin geliştirilerek uygulanmasını sağlaması gerekmektedir.²⁸⁶

IDKK, iç denetim birimleri tarafından hazırlanacak risk değerlendirme çalışmalarının temel esaslarını belirlemek üzere “Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi” yayınlamıştır. Buna göre iç denetim birimleri tarafından yapılacak risk değerlendirmesi;

1. Denetim evreninin tanımlanması
2. Denetim alanlarının belirlenmesi
3. Yapısal risk düzeylerinin belirlenmesi
4. Denetim alanlarının önceliklendirilmesi

olmak üzere dört aşamalı bir değerlendirmeden oluşmaktadır. Risklerin yönetim tarafından belirlenmesi ve faaliyetlerin, yönetimce tanımlanan riskler çerçevesinde iç denetim tarafından risk analizine tabi tutulması gerekmektedir.

Risk esaslı denetimde amaç; faaliyet alanlarına ilişkin risklerin tanımlanması, risk seviyelerinin ölçülmesi, kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesi ve yüksek risk içeren alanların öncelikle denetim programına alınmasıdır.²⁸⁷

3.1.2.8. İç Denetim Birimi ve Faaliyetlerinin Yönetimi

İç denetim biriminin kurumsal yapısı; üst yönetim ile ilişkisi, bütçe kullanımı, birim başkanı ile iç denetçilerin ilişkileri iç denetim birimi ve faaliyetlerinin yönetimi açısından önem taşımaktadır.

²⁸⁶ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.36-38.

²⁸⁷ Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi.

Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.²⁸⁸ İç denetim birimi idari yönden doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak faaliyetlerini yürütür.²⁸⁹

İç denetim biriminin işleyişi ve yönetimi ile iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin diğer usul ve esaslar, İDKK'nın uygun görüşü alınarak iç denetim birimleri tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından yürürlüğe konulan iç denetim yönergesiyle belirlenir.²⁹⁰

İç denetim birimi ve faaliyetlerinin yönetiminde iç denetçiler ve iç denetim birim başkanına düşen sorumluluklar olduğu gibi üst yöneticiye düşen sorumluluklar da bulunmaktadır. İç denetim faaliyetleri, yönetimin kendi görev alanındaki risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi konularındaki sorumluluklarını kaldırmaz. Üst yönetici, iç denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın elde edilmesi için ilgili mevzuatta belirlenen her türlü katkıyı sağlamakla sorumludur.²⁹¹

²⁸⁸ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md.63.

²⁸⁹ Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Md.7, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetim biriminin kuruluşu konusunda, ilk yıllardaki katı yaklaşımına karşılık zamanla birim başkanlıklarının kuruluşu yönünde esnetmiştir. Örneğin sekiz iç denetçi kadrosu verilmiş ancak bu kadrolardan dört tanesine atama yapılmış bir idarenin iç denetim birimi kurup kuramayacağına ilişkin olarak sorduğu bir soruya yanıt olarak "15/8/2006 tarihli ve 5 Nolu Kurul Kararı ile kararlaştırılan ve yayımlanan "İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ" ile, kamu idarelerinde **atanan** iç denetçi sayısının beş ve üzerinde olması durumunda iç denetim birimi kurulmasına "genel uygun görüş" verildiği ve bu hususta ayrıca Kurulumuzun görüşünün sorulmasına gerek bulunmadığı ifade edilmiştir. Bu çerçevede, kamu idarelerinde İç Denetim Birimi kurulabilmesi için en az beş iç denetçinin atanmış olmasının gerektiği ve beşinci iç denetçinin atanmasının ardından söz konusu Tebliğde belirtilen genel uygun görüş doğrultusunda Kurulumuzdan izin almaya gerek olmaksızın iç denetim birimi kurulabileceği, bu suretle kurulacak iç denetim birimine tayin edilecek yöneticinin (başkanın) Kurulumuza bildirilmesinin uygun olacağı hususları 07.01.2007 tarih ve 1 sayılı Kurul Kararı ile belirlemiş bulunmaktadır." şeklinde görüş belirtirken <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/SSS/BirimKurma.aspx> 30.04. 2011 tarih ve 6 sayılı Kararında "Kurulumuz; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63 üncü maddesinin ikinci fıkrası, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "İç denetim birimi" başlıklı 13 üncü maddesi ve İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ'in (Sıra No:1) "İç Denetim Birim Başkanlıkları" başlıklı 2.1 maddesi hükümlerinin Kurulumuzca yeniden değerlendirilmesi neticesinde, atanan iç denetçi sayısı beşin altında olan kamu idarelerinde iç denetim biriminin kurulabilmesine, bu Karara aykırılık teşkil eden önceki Kurul Kararlarının uygulanmamasına karar vermiştir. Öte yandan iç denetim birimi başkanlığı kurulabilmesi hususunda ise, anılan Tebliğ (Sıra No:1) hükümlerine göre işlem tesis edilmesi (ilgili idarenin atanmış iç denetçi sayısının beş ve üzerinde olması) gerekmektedir." denmektedir. <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/SSS/IcDenetimBirimiKurulmasiHakkinda.aspx> 24.12.2012 tarih ve 2012/4151 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te yapılan kapsamlı değişiklikte ise iç denetim birim başkanlığı belirgin bir biçimde vurgulanmıştır.

²⁹⁰ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.13.

²⁹¹ Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Md.33.

Üst yönetici, iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde; iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken önlemleri almak, iç denetçilere, risklerin belirlenmesi çalışmalarında gerekli imkânı sağlamak, iç denetçilere gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması amacıyla birimler arasında etkili iletişim kurulmasını sağlamak, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları değerlendirmek ve gerekli önlemleri almak, iç kontrol sistemine yönelik iç denetim faaliyetleri sonucu elde edilen bilgi ve öneriler doğrultusunda, sistemin aksayan yönlerinin giderilmesine ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına yönelik tedbirleri almak, iç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri almak, iç denetim faaliyetinin kalitesini gözetmek ve dış değerlendirme sonuçlarına ilişkin düzeltici önlemlerin alınmasını sağlamak, iç denetim kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasını sağlamakla sorumludur. Üst yönetici ayrıca iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemleri İDKK'ya göndermekle de sorumludur.²⁹²

İç denetim birimi başkanının görev ve yetkileri ise şunlardır: İç denetim birimini, mevzuata, denetim ve raporlama standartlarına ve İDKK'nın düzenlemelerine uygun olarak yönetmek, İç denetçilerin de katılımıyla iç denetim yönergesi, iç denetim planı ve programını hazırlamak ve üst yöneticinin onayına sunarak iç denetçilerin buna uygun faaliyet yürütmelerini sağlamak, iç denetçilerin görevlendirmelerini yapmak, iç denetim raporlarının standartlara uygunluğunu kontrol etmek, denetim sonuçlarını izlemek, denetlenen birim yöneticisi ile mutabık kalınan hususların yerine getirilip getirilmediğini takip etmek, yıllık iç denetim faaliyet raporunu hazırlamak, iç denetim faaliyetinin kalitesini gözetmek ve bu amaçla kalite güvence ve geliştirme programını oluşturmak, iç denetçilerin performansını takip etmek, dış değerlendirme sonuçlarına ilişkin düzeltici ve iyileştirici önlemleri almak, iç denetçilerin, bilgi ve becerilerini artırmalarını sağlamak, iç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsızlık veya tarafsızlığının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirleri almak ve üst yöneticiyi bilgilendirmek, soruşturma veya ön inceleme yapılmasını gerektiren durumlara ilişkin iç denetçilerin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek, mevzuatın ve

²⁹² İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.12.

İDKK kararlarının uygulanmasında ortaya çıkan tereddütleri ve sorunları İDKK'nın bilgisine sunmak, mevzuatla ve üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.²⁹³

İç denetim birim başkanının görevlerinden biri de iç denetimin gözetimi faaliyetini yürütmektir. İç denetim birimi başkanı, kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında, denetim görevinin denetim ve raporlama standartları ile rehberlere uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla kıdemli bir iç denetçiyi, denetimin gözetimi sorumlusu olarak görevlendirir. İDKK'nın düzenlemelerine uygun olarak denetimin gözetimi faaliyeti, iç denetim birimi başkanı tarafından da yürütülebilir.²⁹⁴

İç denetimin gözetimi sorumluluğu; çalışma planının yeterli risk analizine dayandırılıp dayandırılmadığı, belirlenen denetim testlerinin denetim amaçlarının gerçekleştirilmesi için yeterli olup olmadığı, testlerin uygulanıp uygulanmadığı ve denetim sonuçlarına dayanak teşkil eden bilgilerin kayıtlı hale getirilip getirilmediği, denetim sonucunda varılan kanaatleri destekleyecek kanıtların yeterli olup olmadığı ve ilave inceleme yapılmasına gerek olup olmadığı, raporda uygulanabilir önerilere ve eylem planlarına yer verilip verilmediği hususlarında değerlendirme yapmak ve ilgili iç denetçiden gerekli düzeltmeleri istemek görev ve yetkilerini kapsar.²⁹⁵

Üst yönetici ve iç denetim birimi yöneticisi; iç denetçilerin mesleki yeterliliklere sahip olmaları, mesleki niteliklerini geliştirmeleri ve sürdürmeleri ve yenilikleri izlemeleri için uygun ortamı hazırlamakla ve iç denetçilerin uluslararası iç denetçi sertifikalarına sahip olmaları için gerekli imkân ve kurumsal altyapıyı oluşturmakla yükümlüdürler. Mesleki yeterlilik; bilgi teknolojisi riskleri, kontrolleri ve mevcut bilgisayar destekli denetim teknikleri ile ilgili bilgiler dahil olmak üzere 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 görevlerini ifa ederken, sağduyulu ve yetkin bir iç denetçiden beklenen dikkat ve özeni gösterir. Mesleki yeterliliklerini sürekli hale getirme yükümlülüğü kamu iç denetçi

²⁹³ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.13/A.

²⁹⁴ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.14.

²⁹⁵ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.14.

sertifikası sahibi iç denetçi adayları ile sertifika sahibi olup başka görevde bulunanları da kapsamaktadır.²⁹⁶

İç denetçiler, mesleki yeterliliklerini sürdürmek için şu konularda kendilerini yetiştirmek ve geliştirmekten sorumludurlar; iç denetim yöntemlerini ve tekniklerini bilmek ve uygulamak, muhasebe ilkeleri ve standartları ile yönetim muhasebesi ve mali yönetim bilgisine sahip olmak, görev alanıyla ilgili mevzuatı bilmek, idarenin hedeflerindeki önemli sapmaları ve sonuçlarını değerlendirecek düzeyde bilgi birikimine sahip olmak, çevresiyle iletişim kurma yeteneğine sahip olmak, değerlendirmelerini, denetim sonuçlarını ve önerilerini anlaşılır biçimde yazılı ve sözlü ifade edebilmek, detaylı inceleme veya soruşturmayı gerektirecek hususları ayırt edecek yeterliliğe sahip olmak, yönetim ve iç kontrol sistemini geliştirecek ve bunların işleyişine ilişkin çözüm üretecek bilgiye sahip olmak, performans denetimi ve performans göstergelerinin değerlendirilmesi konularında yeterli bilgiye sahip olmak, risk analizi, değerlendirmesi ve yönetimi konularında bilgi sahibi olmak, istatistiki yöntemleri kullanarak verileri ve elde edilen sonuçları analiz edebilecek bilgiye sahip olmak, kamu idarelerinin otomasyon sisteminin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmak.²⁹⁷

İç denetim faaliyetlerinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi ile kamu iç denetim standartları ve meslek ahlak kurallarına uygun olarak yürütülmesinin sağlanması için kalite güvence ve geliştirme programı oluşturulur. Kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde; iç denetim faaliyetlerinin ilgili mevzuat, kamu iç denetim standartları ve meslek ahlak kurallarına uygunluğu, iç denetim faaliyetlerinin kurumsal gelişim ve iyileşmeleri destekleme düzeyi, iç denetçilerin en iyi iç denetim uygulamalarından yararlanıp yararlanmadıkları ve mesleki gelişim ve özen çerçevesinde yürütülen faaliyetler gözden geçirilir ve değerlendirilir.²⁹⁸

Kalite güvence ve geliştirme faaliyetleri; kurum içi izleme faaliyetleri çerçevesinde gerçekleştirilen sürekli iç değerlendirmeler, birim faaliyet raporlarına eklenen yıllık iç değerlendirmeler, kurul tarafından beş yılda bir yapılması sağlanan dış

²⁹⁶ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.31; Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Md.31.

²⁹⁷ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.32.

²⁹⁸ Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Md.32.

değerlendirmelerden oluşur. Kalite güvence ve geliştirme programları çerçevesinde yapılan değerlendirme sonuçları üst yöneticiye sunulur ve yıllık faaliyet raporunda yayımlanır.²⁹⁹

İç denetimin etkinliğinin artırılması amacıyla, denetim faaliyetleri, denetlenen birimlerde yaptırılacak anketlerle değerlendirilebilir.³⁰⁰

İç denetim birimlerinde denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere bir takip sistemi kurulur.³⁰¹

İç denetim birimleri üst yöneticiye doğrudan bağlı olarak faaliyet göstermelerine rağmen bütçe kullanımlarında çeşitli kısıtlamalar bulunmaktadır. İç denetim birimleri ve iç denetçiler ile ilgili harcamalar kurumların “özel kalem” tertipleri içinde yer almaktadır.³⁰² Bütçe kullanımında iç denetim birimlerinin yetkilerinin kısıtlı olması, hem kurum içi bağımsızlık hem de iç denetim biriminin eğitim vb. ihtiyaçlarının tasarım ve uygulamasında zorluklar oluşturmaktadır.

İç denetim birim başkanı ile iç denetçiler arasındaki ilişki, ast – üst ilişkisi değildir. İç denetim birim başkanı, iç denetim faaliyetinin yürütülmesinde adeta bir “koordinatör” işlevi görmektedir.³⁰³

²⁹⁹ Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Md.32.

³⁰⁰ Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Md.32.

³⁰¹ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.48.

³⁰² İç Denetim Koordinasyon Kurulu konuya ilişkin şöyle bir karar almıştır; (Sayı: B.07.0.BMK.0.06.012.390): “.....5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre atanan ve doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak denetim faaliyetlerinde bulunan iç denetçilerin denetim faaliyetlerine ilişkin her türlü giderlerinin iç denetim birimi kurulup kurulmadığına bakılmaksızın, üst yöneticinin giderlerinin yapıldığı tertiplerden yapılması gerekmektedir.” <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/SSS/IcDenetciMaasTertibi.aspx>, (22 Kasım 2012).

³⁰³ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetçilerin sicil amirleri konusunda yaşanan tartışmalar sonucu aşağıdaki kararı vermiştir (Sayı: B.07.0.BMK.0.30) “.....

1- İç denetim birimi kurulup kurulmadığına bakılmaksızın idarelerin sicil ve disiplin amirlerini düzenleyen yönetmelikleri ekinde yer alacak cetvellere iç denetçilerin 1. sicil amirinin ve disiplin amirinin idarenin 5018 sayılı Kanunda tanımlanan üst yöneticisi olarak belirlenmesi, söz konusu cetvellerin 2. ve 3. sicil amiri kısmı ile üst disiplin amiri kısımlarının boş bırakılması ve idarelerin sicil ve disiplin amirlerini gösteren diğer düzenlemelerde bu çerçevede gerekli değişikliklerin yapılması,

2- Aynı şekilde iç denetim birimi kurulan idarelerde, iç denetim birimi yöneticilerinin (başkanlarının) sicil ve disiplin amirlerinin de yukarıdaki şekliyle üst yönetici olarak belirlenmesi,

3- Kurulumuzun uygun görüşü üzerine doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak iç denetim birimi kurulmuş olsa bile iç denetim birimi yöneticilerinin (başkanlarının) iç denetçilerin sicil ve disiplin amiri olarak belirlenmemesinin uygun olacağı düşünülmektedir. İdarelerce iç denetçilerin sicil ve disiplin işlemlerine yönelik olarak daha önce yapılan düzenlemelerin bu doğrultuda gözden geçirilerek gerekli düzeltmelerin yapılması ve bundan sonra çıkarılacak yönetmeliklerde bu hususlara riayet edilmesi uygun olacaktır.” <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/SSS/SicilveDisiplinAmirleri.aspx>, (07 Ocak 2013).

3.1.3. Belediye Mevzuatında İç Denetim

Kamu yönetimindeki değişim çalışmalarının önemli ayaklarından biri olan yerel yönetimlerle ilgili mevzuatta 2004 yılından başlamak üzere önemli değişiklikler yapılmıştır. Belediye Kanunu, Büyükşehir Belediyesi Kanunu, İl Özel idaresi Kanunu ve Mahalli İdare Birlikleri Kanunu aynı kurgu içinde peş peşe çıkarılmıştır.

Her ne kadar bu değişikliklerin temel çerçevesini belirlemek üzere çıkarılan “Kamu Yönetimi Temel Kanunu”, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş ise de, yerel yönetim mevzuatında öngörülen sistemin önemli oranda Kamu Yönetimi Temel Kanunu’nun kurgusuna uygun olduğunu belirtmek mümkündür.

13.07.2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun belediyenin denetimi konusunda yaptığı en önemli iki değişiklik belediye meclislerinde denetim komisyonlarının kurulması ve iç denetim sisteminin getirilmiş olmasıdır. Kanun’un 25. maddesine göre “İl ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000’in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasî parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur.”

Meclis üyelerinden oluşturulan Denetim Komisyonu, sadece belediye birimlerinden değil bağlı kuruluşlarından da her türlü bilgi ve belgeyi isteyebileceği gibi, çalışmalarında isterse kamu personeli ve diğer uzman kişilerden de yararlanabilir. Denetim Komisyonu kırk beş gün içinde çalışmalarını tamamlayıp raporunu mart ayı sonuna kadar meclis başkanlığına sunmak durumundadır. Denetim komisyonu raporunun önemli sonuçlarından biri de konusu suç teşkil eden hususlarla ilgili olarak meclis başkanlığı tarafından yetkili mercilere suç duyurusunda bulunulmasına imkân tanınmasıdır.

Belediye Kanunu denetimin amacını: “Faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilâtının gelişmesine, yönetim

ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor hâline getirerek ilgililere duyurmak” olarak açıklamıştır.³⁰⁴

Belediye Kanunu denetimin kapsamı konusunda kesin bir tanımlama yapmış belediyelerde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’na göre “iç denetim” ve “dış denetim” yapılacağını ve denetimin iş ve işlemlerin hukuka uygunluğu, mali denetimi ve performans denetimini kapsadığını açıklamıştır.³⁰⁵

İçişleri Bakanlığı ile belediyeler arasındaki denetim ilişkisini de göz ardı etmeyen Kanuna göre; İçişleri Bakanlığı, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemlerini hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından denetleyebilmektedir. Böylece mali işlemlerin denetiminin İçişleri Bakanlığı’nın görev alanına girmediği hususu bilhassa vurgulanmıştır.

Belediye Kanunu’nun getirdiği önemli yeniliklerden biri de; denetime ilişkin sonuçların kamuoyuna açıklanması ve meclisin bilgisine sunulması konusunda zorunluluk getirmiş olmasıdır. Bu zorunluğun belirtildiği Belediye Kanunu’nun 55. Maddesinde iç ve dış denetim ayırımı yapılmamıştır. Dolayısıyla her iki denetim biçiminde de “*kamuoyuna açıklama*” ve “*meclisin bilgisine sunma*” işlevinin yerine getirilmesi gerekir. Denetim işlevi konusunda Belediye Kanunu’nda hüküm bulunmayan durumlarda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunların ilgili hükümlerinin uygulanacağını belirten Belediye Kanunu’nun 58. maddesi de bunu teyit etmektedir. Çünkü buna göre de denetim ile ilgili olarak hüküm bulunan hususlarda öncelikle Belediye Kanunu’na bakmak gerekmektedir.³⁰⁶

23.07.2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, denetim konusunda özel bir açıklamaya yer vermemiştir. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 28. Maddesinde “*Belediye Kanunu ve*

³⁰⁴ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Md.54.

³⁰⁵ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Md.55.

³⁰⁶ 5393 sayılı Belediye Kanunu, Md.58.

diğer ilgili Kanunların bu kanuna aykırı olmayan hükümleri ilgisine göre büyükşehir ve ilçe belediyeleri hakkında da uygulanır.” denmektedir.³⁰⁷

Bu nedenle yukarıda Belediye Kanunu ile getirilen denetim sistemi aynı şekilde büyükşehir belediyeleri için de geçerlidir.

3.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Dışındaki Sektörlerde İç Denetim Uygulamaları

Türkiye’de, kamu sektöründe 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uygulanmaya başlanan iç denetim sistemi, başta finans kesimi başta olmak üzere özel sektörde ve 5018 sayılı Kanun’un kapsamı dışındaki bazı kamu kuruluşlarında, farklı şekillerde uygulanmaktadır. Bu kısımda öncelikle bankacılık kesimindeki uygulamalardan sonra sermaye piyasasında iç denetim uygulamaları irdelenecek peşinden yeni Ticaret Kanunu çerçevesinde konu anlatılacaktır.

3.2.1. Bankacılık Sektöründe İç Denetim

Bu başlıkta önce Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) nın iç denetim düzenlemelerine ilişkin açıklamalar yapılacak arkasından özgün bir örnek olması sebebiyle Merkez Bankası’nın iç denetim uygulamalarına ayrı bir başlık altında değinilecektir.

3.2.1.1. BDDK Mevzuatına Göre İç Denetim

1990’lı yıllarda bir taraftan istikrarsız ve yüksek dalgalanmaların olduğu ekonomik ortam, diğer taraftan Türk bankacılığının aşırı risk iştahı, önemli sonuçlara yol açan bankacılık krizlerine neden olmuş ve 1999 yılı sonuna kadar bu nedenle 11 bankaya el konmuştur. Çeşitli kamu otoriteleri arasında parçalı bir halde dağılmış bulunan bankaların yönetim ve denetimi konusunda tek ve belirleyici bir otorite ihtiyacı göz önüne alınarak 1999 yılında çıkarılan 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile; finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanması, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışması,

³⁰⁷ 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı Kanunun 12. maddesiyle, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun bu maddesinde yer alan “büyükşehir” ibaresinden sonra gelen “büyükşehir ilçe ve ilk kademe” ibaresi “ve ilçe” şeklinde değiştirilmiştir.

tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunması amacıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurulmuştur.³⁰⁸

BDDK'nın kurulmasından sonra bankacılık sektöründe iç denetimi daha etkin kılacak önemli adımlardan biri de 19.10.2005 tarihinde kabul edilen 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'yla atılmıştır.³⁰⁹ Bu Kanunda iç denetim sistemi açıklanmış, bankaların bütün birim, şube ve konsolidasyona tabi ortaklıklarını kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorunda oldukları, bu çerçevede, faaliyetlerinin mevzuata, ana sözleşmeye, iç düzenlemelere ve bankacılık ilkelerine uygunluğunun, banka müfettişleri tarafından denetleneceği vurgulanarak iç denetim faaliyetlerinin önemi ve gerekliliği açıkça ifade edilmiştir.³¹⁰

BDDK, kendisine verilen yetkilerini, tesis edeceği düzenleyici işlemler veya alınacak özel nitelikli kararlar ile kullanacak ve Kurul kararıyla uygulamaya ilişkin yönetmelikler ve tebliğler çıkarmaya yetkili olacaktır.³¹¹

BDDK, bu kapsamda kurumsal yönetim, denetim ve iç denetim ile ilgili bir çok düzenleme yapmıştır.³¹²

“BDDK, denetim faaliyetlerinde etkinliğin, sürekliliğin, yeterliliğin ve denetim kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması amacıyla Risk Odaklı Denetim Yaklaşımını benimsemiştir. Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı, denetimin şeklinin, kapsamının, zamanının, yoğunluğunun, denetim kaynaklarının tahsisinin ve denetim

³⁰⁸ BDDK, **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**, Haziran 2012, s.5-15.

³⁰⁹ Kiracı ve Çorbacıoğlu, s.335

³¹⁰ 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Md. 32.

³¹¹ BDDK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, s.19.

³¹² BDDK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, s.21-31. BDDK'nın bu kapsamda yayınladığı bazı düzenlemeler şunlardır: *Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik*, *Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik*, *Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*, *Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*, *Bankalara Değerleme Hizmeti Verecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*, *Derecelendirme Kuruluşlarının Yetkilendirilmesine ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik*, *Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik*, *Bankalarca Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Hakkında Tebliğ*, *Bankalarda Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkelerle İlişkin Tebliğ*, *Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimine İlişkin Rapor Hakkında Tebliğ*.

faaliyetlerinin, her bir bankanın risk profili ile iç denetim ve risk yönetim sistemlerinin mevcudiyeti ve bunların yeterliliği baz alınarak şekillendirilmesini ifade etmektedir.”³¹³

Türk bankacılığında iç denetim konusunda yapılan ilk kapsamlı düzenleme BDDK'nın 8 Şubat 2001 tarihli “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmeliği” ile başlamıştır. Bu ilk düzenlemeye göre iç denetim sistemi, “Faaliyetlerin verimliliğinin ve etkinliğinin sağlanmasını, finansal ve idari konulara ait bilginin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanında elde edilebilirliğinin, banka faaliyetlerinin yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere tam anlamıyla uygunluğunun sağlanmasını amaçlamak” olarak tanımlanmıştır.³¹⁴

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun yürürlüğe girmesinin ardından 1/11/2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” yayımlanmış ve söz konusu yönetmelikte, bankalardaki iç denetimin amacı; “üst yönetime, banka faaliyetlerinin Kanun ve diğer mevzuat ile banka strateji, politika, ilke ve hedefleri doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususlarında güvence sağlamak” olarak belirlenmiştir.

28 Haziran 2012 tarih ve 28337 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik” ile 2006 tarihli yönetmelik yürürlükten kaldırılmış böylece, bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemleri ve bunlara ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenmiştir.

Bahse konu yönetmelik ile “iç sistem” in “iç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemleri” anlamına geldiği belirtilmiş ve bankaların, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması amacıyla, değişen koşullar göz önüne alınarak konsolidasyona tabi tutulan ortaklıkların da dahil edildiği kapsamlı ve etkin iç sistemlerin kurulması ve işletilmesinden sorumlu oldukları vurgulanmıştır.³¹⁵

İç sistemlerin oluşturulması ve bunların etkin, yeterli ve uygun şekilde işletilmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Bu nedenle iç sistemler

³¹³ BDDK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, s.20.

³¹⁴ 01/11/2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik”in 44. maddesi gereği yürürlükten kaldırılmıştır.

³¹⁵ Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Md. 3-4.

kapsamındaki birimler banka organizasyon yapısı içinde yönetim kuruluna bağılı olarak kurulur. Yönetim kurulu, iç sistemler sorumlusunun görev ve sorumluluklarını belirlemek ve faaliyetlerini izlemekten sorumludur.

Yönetim kurulu, denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde kendisine yardımcı olmak üzere üyeleri arasından icrai görevi bulunmayan asgari iki üyesini “denetim komitesi” üyesi olarak görevlendirir.

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme, değerlendirme ve destek hizmeti kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen ve sözleşme imzalanan bu kuruluşların faaliyetlerini düzenli olarak izlemek, yürürlükteki düzenlemeler uyarınca konsolidasyona tâbi ortaklıkların iç denetim faaliyetlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlamakla görevli ve sorumludur.

Görüldüğü gibi, iç denetim sisteminin oluşturulmasında temel sorumluluğun yönetim kurulunda olduğu, diğeri bir deyişle bunun yönetsel bir sorumluluk olduğu ve yönetim kurulunun bu sorumluluğun gereklerini çağdaş denetim yaklaşımının önemli araçlarından biri olan “denetim komitesi” aracılığıyla yerine getirdiği dikkat çekmektedir.

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik’te açıklanan “iç sistem”in tanımında yer alan “iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi” fonksiyonlarının biraz daha ayrıntılandırılması yararlı olacaktır.

İç kontrol sisteminin amacı; bankanın varlıklarının korunmasını, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde ilgili mevzuata, banka içi politika ve kurallara ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, bütünlüğü ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini sağlamaktır.

Asgari olarak faaliyetlerin yürütülmesine yönelik işlemlerin kontrolü, iletişim kanalları ile bilgi sistemlerinin ve finansal raporlama sisteminin kontrolü ve uyum kontrollerini kapsamaları gereken iç kontrol sisteminden beklenen amacın sağlanabilmesi için aşağıdaki işlemlerin yapılması gerekmektedir.³¹⁶

1. Banka bünyesinde işlevsel görev ayrımının tesis edilmesi ve sorumlulukların paylaşılması,
2. Muhasebe ve finansal raporlama sisteminin, bilgi sisteminin ve banka içi iletişim kanallarının etkin çalışacak şekilde tesis edilmesi,
3. İş sürekliliği planı ve ilgili diğer planların hazırlanması,
4. İç kontrol faaliyetlerinin oluşturulması,
5. Bankanın iş süreçleri üzerinde kontrollerin ve iş adımlarının gösterildiği iş akım şemalarının oluşturulması.

İç kontrol faaliyetleri, bankanın günlük tüm faaliyetlerinin bir parçasını oluşturur. İç kontrole ilişkin yazılı politika ve uygulama usullerinin, önce faaliyeti gerçekleştiren personel tarafından sonra iç kontrol personeli tarafından icra edilecek bir yaklaşımla geliştirilmesi sağlanır. Bankanın tüm personeli gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin geliştirilen iç kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve uygulama usulleri hakkında bilgilendirilir.³¹⁷

İç denetim sisteminin amacı, üst yönetime; banka faaliyetlerinin ilgili mevzuat ile banka içi strateji, politika, ilke ve hedefler doğrultusunda yürütüldüğüne ve iç kontrol ile risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliğine ilişkin güvence sağlamaktır.

İç denetim sisteminden beklenen amacın sağlanabilmesi için, herhangi bir kısıtlama olmaksızın bankanın tüm faaliyetleri, yurt içi ve yurt dışı şube ve genel müdürlük birimleri dahil diğer birimleri dönemsel ve riske dayalı olarak incelenir ve

³¹⁶ Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Md. 9-14.

³¹⁷ Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Md. 14.

denetlenir, eksiklik, hata ve suistimaller ortaya çıkarılır, bunların yeniden ortaya çıkmasının önlenmesine ve banka kaynaklarının etkin ve verimli olarak kullanılmasına yönelik görüş ve önerilerde bulunulur. Kuruma ve üst yönetime iletilen bilgi ve raporlamaların doğruluğu ve güvenilirliği değerlendirilir.

Dönemsel ve riske dayalı denetimlerde;³¹⁸

1. İç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin yeterliği ve etkinliği değerlendirilir.
2. Elektronik bilgi sistemi ile elektronik bankacılık hizmetleri de dahil olmak üzere bilgi sistemleri gözden geçirilir.
3. Muhasebe kayıtları ile finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği incelenir.
4. Operasyonel faaliyetlerin, belirlenmiş olan usullere uygunluğu ile bunlara ilişkin iç kontrol uygulama usullerinin işleyişi test edilir.
5. İşlemlerin, ilgili mevzuata, banka içi strateji, politika ve uygulama usulleri ile diğer iç düzenlemelere uygunluğu denetlenir.
6. Banka içi düzenlemeler çerçevesinde yönetim kurulu ve denetim komitesine yapılan raporlamalar ile yasal raporlamaların doğruluğu, güvenilirliği ve zaman kısıtlamalarına uygunluğu denetlenir.

Bankada risk ölçüm modeli kullanılması halinde, risk ölçüm modelleriyle ilgili olarak aşağıdaki hususlar denetime tabi tutulur;³¹⁹

1. Risk ölçüm model ve yöntemleriyle elde edilen sonuçların günlük risk yönetimine dahil edilip edilmediği,
2. Bankanın kullandığı fiyatlandırma modelleri ile değerlendirme sistemleri,
3. Bankanın kullandığı risk ölçüm modellerinin kapsadığı riskler,

³¹⁸ Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Md. 21.

³¹⁹ Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Md. 21.

4. Risk ölçüm modellerinde kullanılan verinin ve varsayımların doğruluğu ve uygunluğu,
5. Risk ölçüm modellerinde kullanılan verinin kaynağının güvenilirliği, bütünlüğü ve zamanında elde edilebilirliği,
6. Risk ölçüm modelleri için kullanılan geriye dönük testlerin doğruluğu.

Bankalarda iç denetim görevi, iç denetim birimi tarafından yürütülür. İç denetim biriminde bankanın büyüklüğüne, faaliyetlerinin karmaşıklığına, yoğunluğuna, kapsamına ve risklilik düzeyine bağlı olarak, ilgili mevzuat ile banka içi düzenlemelerde öngörülen denetim hizmetlerinin aksatılmadan ve bu hizmetlerin gerektirdiği seviyede yerine getirilmesi amacıyla yeterli sayıda müfettiş ve iç denetim elemanı çalıştırılır.

Bankaların dönemsel ve riske dayalı iç denetim faaliyetleri kapsamında; iç denetim planının hazırlanması, yürürlüğe konulması, çalışma programları aracılığıyla yürütülmesi, sonuçların iç denetim birimi yönetimine, ilgili birim yönetimine ve ilgili iç sistem sorumlusuna, denetim komitesine, denetim komitesi aracılığıyla yönetim kuruluna raporlanması ve denetim raporları çerçevesinde ilgili birim yönetimlerinde alınan önlemlerin izlenmesi yer alır.³²⁰

Risk yönetimi sisteminin amacı, bankanın gelecekteki nakit akımlarının içerdiği risk-getiri yapısını, buna bağlı olarak faaliyetlerin niteliğini ve düzeyini izlemeye, kontrol altında tutmaya ve gerektiğinde değiştirmeye yönelik olarak belirlenen politikalar, uygulama usulleri ve limitler vasıtasıyla, maruz kalınan risklerin tanımlanmasını, ölçülmesini, izlenmesini ve kontrol edilmesini sağlamaktır.

Banka içinde uygun ve yeterli bir risk yönetim sisteminin kurulması için; faaliyetlerden kaynaklanan risklerin farklı boyutlarını yönetmeye olanak verecek yeterli politikalar, uygulama usulleri ve limitler ile risk yönetimi faaliyetleri, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik'teki usul ve esaslara uygun olarak açıkça tanımlanır.³²¹

³²⁰ Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Md. 25.

³²¹ Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Md. 35.

Bankalar, faaliyetlerinden kaynaklanan tüm risklerin her birinin yönetilmesi için konsolide ve konsolide olmayan bazda yazılı politika ve uygulama usullerini belirlerler.

Risk yönetimi politika ve uygulama usullerinin belirlenmesinde asgari olarak; bankanın faaliyetlerine ilişkin stratejilerle politikalar ve uygulama usulleri, bankanın faaliyetlerinin hacmine, niteliğine ve karmaşıklığına uygunluk, bankanın alabileceği risk düzeyi ile bankanın risk izleme ve yönetme kapasitesi, bankanın geçmiş deneyimi ve performansı, banka yöneticilerinin alanları ile ilgili konulardaki uzmanlık düzeyleri ve ilgili mevzuatta öngörülen yükümlülükler dikkate alınır.³²²

Risk yönetimi politika ve uygulama usullerinin değişen koşullara uyum sağlaması zorunludur. Yönetim kurulu veya ilgili iç sistemler sorumlusu bunların yeterliliğini düzenli olarak değerlendirir ve gerekli değişiklikleri yapar.

Etkin bir iç denetim sistemi, iç denetim biriminin risk değerlendirmelerine dayalı olarak gerçekleştirilir. İç denetimde risk değerlendirmeleri; iç denetim birimi tarafından bankanın maruz kaldığı riskler ve bunlara ilişkin kontroller dikkate alınarak denetim çalışmalarında öncelik verilecek alanların, dikkate alınacak ayrıntıların ve denetimin sıklığının belirlenmesine yönelik yürütülen işlemlerdir.

Risk değerlendirmelerinin her yıl yapılabilmesi için şu işlemlerin yapılması gerekir;³²³

1. Tüm işlemler, ürün çeşitleri, sunulan hizmetler ve görevler tanımlanır.
2. Tanımlanan işlemler, ürün çeşitleri, hizmet ve görevler kapsamında icra edilen faaliyetler ve bunlara yönelik mevzuat konuları belirlenir.
3. Önemli iş birimleri ve ürünler ile bunlara ilişkin faaliyet ve kontrol riskleri belirlenir. Risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin yapısına ilişkin dokümanlar tespit edilir.

³²² Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Md. 36.

³²³ Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Md. 26.

4. Önemli iş birimleri ve ürünlere ilişkin faaliyet ve kontrol risklerinin değerlendirilmesi ve önem derecelerinin belirlenmesi için risk ölçüm ve derecelendirme sistemleri kullanılır.

Birim ve işlemlere ilişkin risk değerlendirmeleri, birim yöneticileri ile birlikte yapılır. Risk değerlendirmelerinde iç kontrol ve risk yönetimi birimlerinin görüşleri de alınır. Risk değerlendirmelerine ilişkin nihai karar iç denetim biriminin sorumluluğundadır.

Risk değerlendirmeleri düzenli olarak gözden geçirilir. Yeni ürünler, yeni sistemler, ilgili mevzuattaki değişiklikler, organizasyonda veya önemli görevlerde bulunan personelde değişiklikler gibi risk değerlendirmelerini etkileyebilecek olaylar, birim yöneticileri tarafından iç denetim birimine bildirilir. İç denetim birimi bu tür değişiklikleri dikkate alarak risk değerlendirmelerini gözden geçirir. İç denetim birimi yöneticisi risk değerlendirmelerini ve değişikliklerini inceler ve uygunluğunu onaylar.

3.2.1.2. Merkez Bankasında İç Denetim Sistemi

İç denetim, kuruma yönelik bir hizmet olarak o kurumun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kurum bünyesinde oluşturulan bağımsız değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır.³²⁴

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) mevzuatında iç denetim faaliyeti; Bankanın risk yönetiminin, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek Bankanın hedeflerine ulaşmasını sağlamak olarak belirtilmiştir. İç denetim bankadaki olası risklerin saptanması, değerlendirilmesi ve azaltılması için öneriler getirmeyi ve bu yolla bankanın risk yönetimi sürecine katkıda bulunmayı amaçlar. Bu doğrultuda bankanın amaçlarına ulaşmasını tehdit eden riskleri tanımlayıp kabul edilebilir düzeyde tutulabilmesi için alınması gereken önlemleri belirler.³²⁵

³²⁴ Özeren, s.1.

³²⁵ Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği, Md. 5.

Risklere yönelik risk yönetim stratejileri ile risk gözetimini de içeren risk yönetim sisteminin etkinliğini değerlendirerek, banka operasyonlarının etkin, verimli ve bankanın stratejik plan ve programları doğrultusunda yürütüldüğünü, banka operasyonlarının mevzuata uygunluğunu, banka varlıklarının yeterli düzeyde korunduğu konularında güvence oluşturmak üzere, uygulamacı birimlerde mevcut olan iç kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirir.

Merkez Bankası'nda denetim fonksiyonu Kontrol Kurulu Başkanlığı, Teftiş Kurulu ve İç Denetim Genel Müdürlüğü'nce yürütülmekte iken 29 Ağustos 2009 tarih ve 27334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği" ile Merkez Bankası'nın denetim faaliyetleri "Denetim Genel Müdürlüğü" altında toplanmıştır.³²⁶

TCMB'nın birimleri, şubeleri ve temsilcilikleri ile Banka dışı kurumlar ve kuruluşlar nezdinde denetim yapmak; inceleme ve araştırmalarda bulunmak; gerektiğinde soruşturma yapmak ve danışmanlık faaliyetlerinde bulunmak görev ve yetkisi yüklenmiş olan Denetim Genel Müdürlüğü, denetim etkinliklerini atama ve terfii güvence altına alınmış olan denetim elemanlarıyla yürütmektedir.³²⁷

Denetim Elemanları; başmüfettiş, başdenetçi, müfettiş, denetçi, BT (Bilişim Teknolojileri) denetçisi, yetkili BT denetçi yardımcısı, yetkili denetçi yardımcısı, BT denetçi yardımcısı ve denetçi yardımcısından oluşur. TCMB mevzuatı denetim elemanlarının bağımsızlığını ve mesleki kariyerlerini güvence altına almıştır. TCMB Denetim Yönetmeliği'ne göre; denetim elemanları, görevlerini Başkan adına ve doğrudan Başkana karşı sorumlu olarak bağımsız bir şekilde yerine getirirler.

TCMB mevzuatına göre Banka içinde ve yasal düzenlemeler gereği Banka dışında yerine getirmesi gereken denetim işlevleri aşağıdaki konuları içermektedir.³²⁸

³²⁶ Sinem Kamiloğlu, "Merkez Bankalarında İç Denetim: Avrupa ve Amerika MB'lerinin İncelenmesi ve TCMB için bir Öneri", (**Uzmanlık Yeterlilik Tezi**, Ankara: T.C. Merkez Bankası, 2003), s.100.

³²⁷ Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği, Md. 7.

³²⁸ Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği, Md. 5.

1. Bankanın faaliyetinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirerek iyileştirici önerilerde bulunmak ve Banka yönetimine Bankaya değer katma amacı güden, bağımsız ve nesnel bir güvence vermek ve danışmanlık yapmak.
2. Birimlerde, şubelerde ve temsilciliklerde yürütülen süreçlerde ortaya çıkabilecek riskleri belirlemek, değerlendirmek ve alınması gerekli önlemler hususunda önerilerde bulunmak.
3. Bankanın her türlü varlığının yeterli derecede korunduğu konusunda makul güvence sağlamak.
4. Birimlerin ve şubelerin yönetim ve kontrol süreçlerinin yeterliliği ile etkinliğini değerlendirerek nesnel güvence sağlamak.
5. Bankada yapılan her türlü iş ve işlemin; 1211 sayılı Kanuna, Banka Esas Mukavelesine, diğer ilgili mevzuata, talimatlara ve emirlere uygun yapıldığı konusunda makul güvence oluşturmak.
6. Bankanın sahip olduğu veya kullandığı bütün yazılımların, donanımların ve bilişim teknolojilerinin yeterliliği, etkinliği, bütünlüğü, sürekliliği, verimli bir şekilde kullanıldığı, izinsiz erişimlere karşı güvenilirliği, amaçlara ulaşmak için uygunluğu; bilişim sistemlerinde yer alan bütün kayıtların ve bilginin gizliliği ve bunlara erişimlerin kontrol altında tutulduğu hususlarında makul güvence sağlamak.
7. Banka personeli için suç veya kusur sayılan ve ceza gerektiren fiillerin veya hareketlerin mevcut olup olmadığına dair araştırma, inceleme ve soruşturma yaparak görüş oluşturmak.
8. TCMB Kanunu ve diğer mevzuat gereğince banka dışında incelenmesi uygun görülen hususları incelemek ve bunlarla ilgili görüş oluşturmak.
9. Denetim ve soruşturma faaliyeti dışında araştırılması istenilen konuları ya da denetim birimine aksettirilen hususları incelemek ve bunlar hakkında görüş oluşturmak.

Farklı birimler halinde faaliyet gösterirken tek bir genel müdürlük altında birleştirilen TCMB denetim işlevleri; iç denetim faaliyeti, soruşturma faaliyeti, inceleme ve danışmanlık faaliyeti, ve dış denetim faaliyeti olmak üzere dört tür faaliyetle yerine getirilir;³²⁹

Denetim elemanlarının, denetimlerini risk odaklı iç denetim planları ile gerçekleştirmeleri esastır. İç denetim faaliyeti, standartlara ve mesleki ahlak kurallarına uygun olarak yerine getirilir.³³⁰

Bankanın bütün birimlerinde, şubelerinde ve temsilciliklerinde aşağıda belirtilen iç denetim türlerinden biri ya da birden fazlası bir arada yapılır:³³¹

A) Operasyonel Denetim: Operasyonel denetimler, Bankanın risk odaklı iç denetim planı dahilinde belirlenen iş süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin, yönetsel performansının ve süreçlerdeki iç kontrollerinin değerlendirilmesi amacı ile yapılır.

Örgütsel yapı, iç kontrol sistemi, iş akışları, mevzuat ve yönetim performansı incelenmek suretiyle, süreçlerin, bankanın stratejik planları doğrultusunda amaç ve hedeflerine ne derecede ulaşılmış olduğu değerlendirilir.

B) Finansal Denetim: Finansal denetimler, bankanın finansal tablolarının, Bankanın mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve mevzuata uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında makul düzeyde güvence sağlamak amacıyla yapılır.

Finansal denetim ile finansal raporlama sürecindeki kontrollerin etkin olup olmadığı konusunda makul güvence verilir. Finansal raporların hazırlanmasındaki süreçlere ilişkin risk yönetimi ve kontrol süreçleri değerlendirilir.

C) Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetimi kapsamında bankanın bütün birimlerinde, şubelerinde veya temsilciliklerinde gerçekleştirilen her türlü işlemin ve

³²⁹ Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği, Md. 7.

³³⁰ Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği, Md. 36.

³³¹ Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği, Md. 37.

faaliyetin, TCMB Kanunu ve Banka Esas Mukavelesi ile diğer kanunlara, kararlara, yönetmeliklere, tebliğlere, talimatlara ve emirlere uygun olarak yapılıp yapılmadığı incelenir.

Birimlerin, şubelerin veya temsilciliklerin denetimi kural olarak, bir önceki denetimin kaldığı yerden başlamak üzere örnekleme yöntemiyle yapılır. Denetim sırasında gerek görüldüğünde, önceki dönemler de incelenebilir.

Birimlerin, şubelerin ve temsilciliklerin denetimine, mevcut kıymetlerin miktar ve tutarlarının kayıtlara uygun olup olmadığının tespitiyle başlanır.

D) Bilişim Teknolojileri Denetimi: Bilişim teknolojileri denetimi; bankanın bilişim teknolojileri altyapısına ilişkin kontrollerin incelenmesi, bilişim teknolojilerinin alımı, kurulumu, işletimi, kullanımı ve hizmet sunumuna ilişkin faaliyeti hakkında bilgi toplayarak bilişim teknolojilerinin; banka varlıklarının korunması, veri bütünlüğünün ve güvenliğinin sağlanması, kurumsal hedeflere etkin bir şekilde ulaşılması ve kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasındaki katkılarının değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilir.

Bilişim teknolojileri denetimi, bankanın görev ve faaliyetinin yerine getirilmesi sırasında kullanılan uygulama kontrolleri dahil her türlü bilgisayar destekli kontrolün denetimini kapsar.

TCMB Denetim Yönetmeliği kapsamında gerçekleştirilen şube veya temsilcilik denetimleri sonucunda düzenlenen raporlarda yer alan konulara ilişkin birimlerin görüşünün denetim elemanının görüşü ile uyumlu olması halinde, denetlenen şube veya temsilcilik bir yazıyla uyarılır ve söz konusu yazının bir örneği Genel Müdürlüğe gönderilir. Birim görüşünün denetim elemanının görüşünden farklı olması durumunda ise, konu; tam, açık, tatmin edici ve rapordaki hususları bir sonuca bağlayan gerekçesi ile birlikte Genel Müdürlüğe bildirilir. Genel Müdürlük, Danışma Kurulunun da görüşünü alarak, durumdan ilgili denetim elemanını haberdar eder.³³²

³³² Kamiloğlu, s.108-109.

TCMB Denetim Yönetmeliği kapsamında yapılan birim denetimleri sonucu düzenlenen raporlardaki konularda, birimlerin görüşünün denetim elemanının görüşünden farklı olması halinde, denetim raporlarının sonuçlarının izlenmesi kapsamında, durum Yönetim Komitesince değerlendirilerek karara bağlanır.³³³

3.2.2. Sermaye Piyasasında İç Denetim

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumu olarak kurulmuştur. Bu Kanun ile Kurul'un temel görevi sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamak olarak belirlenmiştir.

06 Aralık 2012 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından kabul edilen ve 2499 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldıran 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu 30 Aralık 2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Amacı "sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi" olarak belirlenen yeni Sermaye Piyasası Kanunu'nun kapsamı genişletilmiş; sermaye piyasası araçları, bu araçların ihracı, ihraççılar, halka arz edenler, sermaye piyasası faaliyetleri, sermaye piyasası kurumları, borsalar ile sermaye piyasası araçlarının işlem gördüğü diğer teşkilatlanmış piyasalar, piyasa işleticileri, Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği, Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği, merkezî takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları, Merkezî Kayıt Kuruluşu ve Sermaye Piyasası Kurulu, Kanun kapsamına alınırken, halka açık olmayan anonim ortaklıkların halka arz edilmeyen pay ihraçları, kapsam dışında tutulmuştur.

³³³ Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği, Md. 38, 39, 40, 42, 60.

Sermaye Piyasası Kurulunun, sermaye piyasası kurumlarının, halka açık şirketlerin, borsaların ve öz düzenleyici kuruluşların bilgi sistemlerinin işletimine ve denetimine ilişkin usul ve esasları belirlemek yetki ve sorumluluğu bulunmaktadır.³³⁴

6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu; kapsama dahil edilen kuruluş ve işlemlerde risk değerlendirmesi, iç kontrol ve iç denetimin önemini güçlü bir şekilde aşağıdaki ifadelerle vurgulamaktadır. “Merkezî karşı taraf uygulamasına tabi sermaye piyasası araçlarında takas üyeliğine ve üyelik türlerine ilişkin şartlar, üyelerin yükümlülükleri ile sermaye, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ilişkin asgari hususları da içerecek şekilde, Kurulun onayı alınmak suretiyle ilgili takas kuruluşu tarafından düzenlenir. Merkezî karşı taraf hizmeti verecek merkezî takas kuruluşlarının ilgili sermaye piyasası araçlarında üstlenmiş oldukları mali riskler ile diğer risklere uyumlu olarak yeterli düzeyde sermaye bulundurması, bilgi işlem altyapısı ile iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerini kurması ve idame ettirmesi zorunludur. Bu kuruluşların iç denetim birimleri, risk yönetim ve bilgi işlem altyapılarının güvenilirliğini ve yeterliliğini asgari altı aylık dönemler itibarıyla kontrol etmek ve sonuçlarını Kurula bildirmekle yükümlüdürler. Kurul, söz konusu kontrolün daha

³³⁴ Kanun 128. Maddesinde Sermaye Piyasası Kurulunun görev, yetki ve sorumlulukları şu şekilde belirlemiştir: a) Kanun ile verilen görevler ile Kanunun emrettiği uygulamaların yerine getirilmesini ve öngörülen neticelerin sağlanması için gerekli olan iş ve işlemleri yapmak, b) Kanunun zamanında, yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak, c) Kanun kapsamına giren kurum ve ortaklıkların bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler hâlinde ilan etmek, ç) Finansal istikrar ve ulusal veya uluslararası mevzuatın gereklerinin sağlanması amacıyla diğer finansal düzenleyici ve denetleyici kurumlarla her türlü iş birliğini yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak, d) Sermaye piyasalarında düzenleme ve denetimle yetkili muadili yabancı kurumlar ile sermaye piyasalarıyla ilgili olarak karşılıklılık ve mesleki sırrın korunması ilkeleri çerçevesinde karşılıklı bilgi alışverişinde bulunulmasına ve belge taleplerinin karşılanmasına, yabancı ülkelerdeki sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kuruluşların Türkiye’deki merkez, şube veya ortaklıkları ile yazılı bir sözleşme çerçevesinde dışarıdan hizmet aldıkları kurumlarda denetim yapılmasına ve gerekli idari tedbirlerin alınmasına, bu kapsamda yürütülecek faaliyetlere ilişkin masrafların paylaşımına yönelik ikili veya çok taraflı mutabakat zabitleri imzalamak ve sermaye piyasalarıyla ilgili her türlü iş birliğini yapmak, e) Sermaye piyasasının gelişmesini sağlamak için yeni sermaye piyasası kurumlarına ve araçlarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek ve bunları denetlemek, f) Halka açık ortaklıklarda görev alacaklar, sermaye piyasası kurumlarının yönetici ve diğer çalışanlarının mesleki eğitimi, mesleki yeterliliği ve mesleki ehliyetlerini gösterir sertifika verilmesine ilişkin esasları belirlemek, bu amaçlarla merkez veya şirket kurmak ve bunların faaliyet usul ve esaslarını belirlemek, g) Sermaye piyasasında yatırımcı ve tasarruf sahiplerine yönelik olarak yatırım tavsiyesinde bulunacak kişiler ve kuruluşların uyacakları ilke ve esasları belirlemek, ğ) Kamuyu Aydınlatma Platformunun işletim ve çalışma esasları ile bu Kanun kapsamında Kurula yapılacak bildirim ve başvuruların usul ve esaslarını belirlemek, h) Sermaye piyasası kurumlarının, halka açık şirketlerin, borsaların ve öz düzenleyici kuruluşların bilgi sistemlerinin işletimine ve Kanun çerçevesindeki denetimine ilişkin usul ve esasları belirlemek, ı) Yerli veya yabancı akademisyen veya uygulamacılardan oluşan çalışma gruplarına veya kişilere, mevcut veya gelecekteki düzenleme tercihlerinde esas teşkil etmek üzere sermaye piyasalarına ilişkin ulusal veya uluslararası nitelikli bilimsel araştırmalar yaptırmak, i) Kurulun üyesi bulunduğu uluslararası kuruluşlar, mali, iktisadi ve mesleki teşekküller ile Türkiye’nin doğrudan üyesi bulunduğu uluslararası kuruluşların çalışmalarına katılmak, bu kuruluşlarla ortak projeler geliştirmek ve projelerine katkıda bulunmak, j) Kurulun görev alanı ile ilgili uluslararası kuruluşlara, mali, iktisadi ve mesleki teşekküllere üye olmak”.

sıklıkla yapılmasına karar verebilir ve söz konusu hususlara ilişkin bağımsız denetim yapılmasını isteyebilir. Ayrıca Kurul, merkezî karşı taraf hizmeti verecek kuruluşun mali yeterliliğinin stres testleri de dâhil olmak üzere öngöreceği yöntemlerle değerlendirilmesini istemeye, gerekli görmesi hâlinde kredi derecelendirmesi yapılmasını talep etmeye yetkilidir.”³³⁵

Kurul, denetim faaliyetlerine ilişkin önemlilik ve öncelik ilkeleri ile risk değerlendirmelerinde dikkate alınacak ölçütleri ve uygulama esaslarını belirler. Denetim faaliyeti, önemlilik ve öncelik ilkeleri ile risk değerlendirmeleri kapsamında Kurul Başkanı tarafından oluşturulacak program uyarınca yürütülür. Kurul Başkanı, oluşturulan program dışında incelenmesini gerekli gördüğü hususlarda program dışı denetim yaptırabilir.³³⁶

Denetim, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurum ve kuruluş ile ilgili diğer gerçek ve tüzel kişilerin Kanun ve ilgili diğer mevzuatın sermaye piyasasına ilişkin hükümleriyle ilgili faaliyet ve işlemlerini kapsar. Denetimle görevlendirilen personel, ilgili gerçek ve tüzel kişilerden ilgili mevzuatın sermaye piyasasına ilişkin hükümleriyle ilgili görecekları bilgi ve belgeleri istemeye, bunların vergi ile ilgili kayıtları dâhil olmak üzere tüm defter ve belgeleri ile elektronik ortamda tutulanlar dâhil tüm kayıtları ve bilgi sistemlerini incelemeye, bunlara erişimin sağlanmasını istemeye ve bunların örneklerini almaya, işlem ve hesaplarını denetlemeye, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya, gerekli tutanakları düzenlemeye yetkilidir.³³⁷

Kurulun kendi bütçesi, harcamaları ve işlemlerinin denetimi konusunda ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na uyumlaştırma çabası göze çarpmaktadır. Kurul’un bütçesi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun ilgili hükümlerinde belirlenen usul ve esaslara göre hazırlanır ve kabul edilir. Kurul, faaliyetlerine ilişkin olarak her yılın haziran ayı sonuna kadar bir önceki yıla ait kararları, yaptığı ikincil düzenlemeler ile bunların ekonomik ve sosyal etkilerini analiz eden bir faaliyet raporu hazırlar. Faaliyet raporu, ayrıca Kurulun performans hedefleri ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılmasını ve değerlendirilmesini de içerir.

³³⁵ 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Md.78.

³³⁶ 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Md.88.

³³⁷ 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Md.89.

Kurulun demirbaş ve varlık satışı ve benzeri işlemlerine, bütçe uygulamasına ve giderlerin yapılmasına ilişkin esaslar ile Kurulun iç denetim usul ve esasları, 5018 sayılı Kanunun Kurulun tabi olduğu hükümleri saklı kalmak üzere Kurul tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.³³⁸

SPK sisteminde iç denetim denildiği zaman akla hem denetim komitesi hem de iç denetçiler gelmektedir. SPK mevzuatında iç denetim sistemi ile ilgili düzenlemelere bağımsız denetim sistemini düzenleyen tebliğ içerisinde, bağımsız denetçilerin iç denetim sistemini denetlemeleri ile ilgili hükümler arasında yer verilmektedir.³³⁹

Yatırımcılarının hak ve menfaatlerini korumayı amaçlayan bu kurulun işlemlerinin denetime tabi tutulması hak sahiplerinin faydasının maksimize edilebilmesi açısından gerekli görülmektedir. Bu kapsamda sermaye piyasasında bağımsız denetim çalışması ve raporlaması gerçekleştirilmektedir ve bu çalışmalar uluslararası bağımsız denetim standartlarıyla büyük ölçüde uyumlu olarak hazırlanan ve 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*” çerçevesinde sürdürülmektedir.

Tebliğin 4. maddesinde bağımsız denetim; “işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde ifade edilmektedir.

Aynı Tebliğin Yirmi Yedinci Kısımında iç denetime ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Tebliğde iç denetim; işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere, işletme içinde kurulan bir değerlendirme mekanizması olarak değerlendirilmekte ve iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve

³³⁸ 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Md.130.

³³⁹ M. Fahrettin Önder, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2008, s. 43.

gözetiminden sorumlu tutulmaktadır. İç denetim finansal ve finansal olmayan bilgilerin incelenmesi, muhasebe ve iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve hukukilik denetiminin yapılması hususunda işletmelerde uygulanmaktadır.³⁴⁰ Bağımsız denetçilerin iç denetim raporlarını göz önüne alarak değerlendirmelerde bulunması gerektiğine yer verilen tebliğde, bağımsız denetçilerle iç denetçiler arasında kurulması gereken işbirliğine de vurgu yapılmaktadır.

Tebliğe göre hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. “Denetim komitesi” olarak adlandırılan bu komite, iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin kontrolünü yapmakla yükümlüdür. Bu yükümlülük iç denetim sistemine olan ihtiyacı da ortaya koymaktadır. Çünkü iç denetimin temel amaçlarından biri iç kontrol sisteminin etkinliğinin kontrolünü sağlamaktır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi ve ücretlendirilmesi konusunda yetkili olan bağımsız denetim komitesinin iki üyeden oluşması halinde tümünün, ikiden fazla olması halinde ise çoğunluğunun Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri’nde tanımlanan bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşması gerekir.³⁴¹

Denetim komitesi, başlı başına şirket üzerinde denetim işlevi gören bir organ değildir. Hisseleri borsada işlem gören anonim şirketler için, iç kontrol sistemi kurulmuştur ve şirket personelinden oluşan bir yapıda işlev görmektedir. Sistemin sağlıklı işlemesinden yönetim kurulu sorumludur. Yönetim içinden icrai yetkileri bulunmayan üyelerden oluşan denetim komitesi yönetime bağlıdır, ancak bağımsız ve tarafsız çalışarak iç denetim birimi ile üst yönetim arasında bağlantı kurmaktadır.³⁴²

Tebliğdeki düzenlemelere göre denetim komitesinin genel sorumluluklarının dışında iç kontrol ve iç denetim sistemine ilişkin görev ve sorumlulukları şunlardır:³⁴³

³⁴⁰ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliği, Yirmiyedinci Kısım, Md.3

³⁴¹ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliği, Üçüncü Kısım, Md.6

³⁴² Önder, s. 49.

³⁴³ Önder, s. 50-51.

1. İç denetim-iç kontrol sistemlerine ilişkin düzenlemelere ve yönetim kurulunca belirlenen hedeflere uyulup uyulmadığını tespit etmek ve alınması gerekli önlemler konusunda yönetim kurulunu bilgilendirmek.
2. İç denetim biriminin Kanun, Tebliğ ve Standartlarla belirlenen yükümlülüklerine uyup uymadığını belirlemek.
3. İç denetim birimi ile iletişim mekanizmalarını güçlendirmek.
4. Şirketin iç denetim sisteminin plan ve programlarının risk esaslı düzenlenip düzenlenmediğini incelemek.
5. İç denetim birimlerinden denetim komitesine bağlananların yöneticilerinin seçimine yönelik yönetim kuruluna görüş ve önerilerde bulunmak.
6. İç denetim birim personelinin mesleki eğitim düzeyi ve yeterliliklerini incelemek.
7. İç denetim değerlendirme raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek.

Ülkemizde SPK ve BDDK düzenlemeleri ile uygulaması başlatılan denetim komitesi, fiili olarak denetim yapan bir organ değil, iç ve dış denetim sürecinin etkinlik ve verimliliğini, mali raporlama ve iç kontrol sisteminin işleyişi ve yeterliliğini, yönetim kurulu adına gözetmekle sorumlu olan bir organdır.³⁴⁴

Sermaye piyasalarında iç denetim güvenilir bilgi, şeffaflık ve güven kavramları nedeniyle önem kazanmıştır. İç denetim, önemi ve sorumlulukları sebebiyle belirli ilke ve kurallara dayanarak gerçekleştirilmektedir. Bu denetim ile işletmelerin finansal raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bilgilerin doğruluğu ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde incelenir. Finansal küreselleşme ile birlikte işletmeler tarafından üretilen muhasebe bilgilerinin tüm dünyada aynı şeffaflık, güvenilirlik ve karşılaştırılması açısından da ortak bir dil çerçevesinde sunulması

³⁴⁴ Deloitte, **Denetim Komitesi: Rol ve Sorumluluklar, Kurumsal Yönetim Serisi**, No:1, Kasım 2007.

gereklidir. Türkiye sermaye piyasası, dünya piyasalarındaki küreselleşme karşısında ortaya çıkan bu gerekliliklere paralel olarak gerekli düzenlemeleri yapmaktadır. Bu kapsamda halka açık şirketlerin finansal raporlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.³⁴⁵

1990'lı yıllardan itibaren dünya piyasalarında meydana gelen mali krizler ve 2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları piyasalarda şeffaflığın öneminin daha çok ortaya çıkarmış ve bağımsız denetimin ve buna bağlı olarak da iç denetimin gelişimini etkilemiştir.³⁴⁶

Burada sermaye piyasasının önemli aktörlerinden biri olan aracı kuruluşlardaki iç denetim sistemini ayrıca ele almakta yarar bulunmaktadır.

Aracı kurumlarda iç denetim sisteminin kuruluşu ve işleyişi ile ilgili düzenlemeler, 14.7.2003 tarih ve 25168 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve birkaç defa değişikliğe uğrayan Seri: V, No: 68 sayılı "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ" ile düzenlenmiştir. Bu Tebliğin amacı, aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemek olarak belirlenmiş, iç denetim sistemi ise; iç kontrol sistemi ile teftiş sisteminden oluşan bütünleştirilmiş bir sistem olarak tanımlanmıştır.

İç kontrol sistemi³⁴⁷ ile teftiş sisteminin bütünleştirilmiş olması, Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'in en farklı yanlarından biridir. Bu kurumsal yapı, özgün bir yapı olan Merkez Bankası'nın iç denetim sisteminin kurumsal yapısıyla benzerlik göstermektedir.

İç denetim sistemi; aracı kurumun tüm iş ve işlemlerinin yönetim stratejisi ve politikalarına uygun olarak düzenli, verimli ve etkin bir şekilde mevzuat ve kurallar çerçevesinde yürütülmesi, hesap ve kayıt düzeninin bütünlüğünün ve güvenilirliğinin,

³⁴⁵ Önder, 49-55.

³⁴⁶ Mehmet Bolak, **Sermaye Piyasasında İç Denetim**, İstanbul: Beta, 2001.

³⁴⁷ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ'de "iç denetçi" yerine "iç kontrol elemanı" kavramı kullanılmakta ve iç kontrol elemanı; "Aracı kurum faaliyetlerine yönelik olarak sürekli izleme, inceleme ve kontrol yapmak üzere Aracı kurum yönetimi tarafından münhasıran görevlendirilmiş müfettiş dışındaki aracı kurum personeli" olarak tanımlanmaktadır.

veri sistemindeki bilgilerin zamanında ve doğru bir şekilde elde edilebilirliğinin sağlanması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve tespiti amacıyla aracı kurumda uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm esas ve usulleri, ifade eder.

Aracı kurumlar, bünyelerinde faaliyetlerinin kapsam ve yapısıyla uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinlikte iç denetim sistemlerini kurmak, yürütmek ve geliştirmek zorundadırlar.³⁴⁸

Aracı kurumların oluşturdukları iç kontrol sistemlerine ilişkin tüm politika ve prosedürlerini yazılı hale getirmeleri ve yönetim kurulunun onayı ile uygulamaları gerekir. İç kontrol sistemi kapsamındaki faaliyetler, yönetim kurulu, aracı kurumun her seviyedeki personeli ile iç denetimden sorumlu elemanlar tarafından yürütülür ve iç kontrol faaliyetleri, tespit edilen risklerin de izlenmesine olanak verecek şekilde günlük faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olarak düzenlenir ve sürdürülür. Her seviyedeki personelin yetki, görev ve sorumluluklarının yazılı hale getirilmesi iç kontrol sisteminin önemli yanlarından biridir.³⁴⁹

Aracı kurumlarda iç denetim sisteminin işleyişi ile ilgili olarak yönetim kuruluna önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Buna göre aracı kurumun yönetim kurulu aşağıdaki konulardan sorumludur;³⁵⁰

1. Aracı kurumun bünyesinde kurumsal yapıya uygun ve etkin bir iç denetim sistemini kurmak,
2. İç denetim programının oluşturulması ve sürdürülmesi hususlarında gerekli tedbirleri almak,
3. Aracı kurumun genel yönetim yapısında iç denetim sistemine açıkça yer vermek,
4. İç denetim sisteminin yönetsel yapısına, personel teminine, kalitenin sağlanmasına ilişkin esas ve usulleri belirlemek,

³⁴⁸ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Md.4.

³⁴⁹ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Md.5-6.

³⁵⁰ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Md.7.

5. Aracı kurumun iç kontrol sistemine ilişkin strateji ve politikalar ile iç kontrol sistemine ilişkin yazılı prosedürleri onaylamak ve uygulanmasını izlemek,
6. Üst yönetim, iç denetim birimi veya aracı kurumun bağımsız dış denetimini yapan kuruluşun aracı kurumun iç denetim sistemine ilişkin değerlendirmelerini düzenli olarak incelemek,
7. Bağımsız denetim kuruluşu veya iç denetim biriminin iç denetimin güçlendirilmesine yönelik önerilerini değerlendirmek ve bu öneri ile taleplerin üst yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığını kontrol etmek,
8. Mesleki ve etik standartların geliştirilmesi ve aracı kurum personelinin bunlara uyumunu sağlamak için gerekli tedbirleri almak.

Aracı kurum yönetim kurulu, icrai görevi bulunmayan üyelerinden birini; “aracı kurum iç kontrol sisteminin düzenlemelere, meslek kurallarına ve yazılı prosedürlere uygun çalışması, doğabilecek risklerin tespiti ve yönetilmesine ilişkin çalışmalar yapmak ve yönetim kurulunu bilgilendirmek; Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ve aracı kurum politikaları çerçevesinde kabul edilebilir risk düzeylerini belirleyerek öngörülebilir risklere karşı iç denetim birimi tarafından hazırlanan iç kontrol programını onaylamak; iç kontrol politikaları ile prosedürlerinin hazırlanmasını ve yönetim kurulunun onayına sunulmasını sağlamak ve iç kontrol hedeflerinin uygunluğu, kontrol sonuçlarının izlenebilirliği, kontrol faaliyetinin bağımsız ve nesnel olarak sürdürülmesi ve güvenilirliğini sağlamak” konularından sorumlu olmak üzere “*İç Kontrolde Sorumlu Yönetim Kurulu Üyesi*” olarak belirler.³⁵¹

Böylece yukarıda anlatılan uygulamalarda yer alan “denetim komitesi” yerine aracı kuruluşlar ile ilgili mevzuatta farklı olarak “*iç kontrolden sorumlu yönetim kurulu üyesi*” uygulaması benimsenmiştir.

³⁵¹ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Md.8.

Aracı kurumlarda teftiş ve iç kontrol işlevlerinin kurulması ve yürütülmesi farklı bir şekilde belirlenmiştir. Tebliğ'e göre; aracı kurumun tüm faaliyet ve birimlerini kapsayacak şekilde, yönetim kuruluna bağlı bir teftiş biriminin kurulması zorunludur.³⁵²

Fakat diğer yandan aracı kurumlar bünyelerinde tüm işlevlerinin güvenli bir biçimde icra edilmesini iç kontrol mekanizmaları vasıtasıyla izlemek, incelemek ve kontrol etmek amacıyla iç kontrol birimi oluşturarak yeterli sayıda iç kontrol elemanı istihdam edebilirler. Ancak iç kontrol elemanları, iç kontrol dışındaki başka görev ve sorumluluklar yüklenemezler ve iç kontrol elemanlarına, izledikleri, inceledikleri ve kontrol ettikleri hususlara ilişkin olarak aracı kurum personelinden ilave açıklama isteme, bunların bilgi ve görüşlerine başvurma, gerekli gördüklerinde teftiş ile aracı kurumda bulunan diğer birimlere uyarıda bulunma yetkisi verilir.³⁵³

Aracı kurum bünyesinde teftiş biriminden ayrı bir iç kontrol biriminin kurulup kurulmamasına göre görev ve sorumluluklarda farklılıklar bulunmaktadır. Sadece teftiş biriminin bulunması halinde iç kontrolün gerektirdiği işlem ve sorumluluklar teftiş birimi tarafından yerine getirilecektir. Ayrı bir iç kontrol birimi kurulmuş olması halinde ise teftiş biriminin iç kontrol faaliyeti kapsamında icra edeceği fonksiyonlar iç kontrol birimi tarafından yerine getirilecektir. Bu durumda teftiş birimi de iç kontrol biriminin işleyişini denetler. İç kontrol birimi iç kontrolden sorumlu yönetim kurulu üyesine bağlı olarak faaliyet gösterir.³⁵⁴

Müfettişler ve iç kontrol elemanlarının atanma, görevden alınma, mesleki yeterlilik, ücretlendirme ve özlük hakları ile çalışma usul ve esasları konusunda aynı hükümler uygulanır.³⁵⁵

3.2.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim

1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe girip Temmuz 2012 tarihine kadar yürürlükte kalan, ticari ve ekonomik hayata ilişkin önemli düzenlemeler içeren Türk Ticaret Kanunu'nda gerek uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi, gerekse AB

³⁵² Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Md.12.

³⁵³ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Md.21.

³⁵⁴ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Md.12, 21.

³⁵⁵ Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Md.23.

müktesebatına uyum çerçevesinde değişiklik ihtiyacı duyulmuştur.³⁵⁶ Duyulan bu ihtiyaç, kanunda kısmi revizyon yapılarak karşılanma yerine Kanunun yeniden yazılarak Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilmesi ile sonuçlanmış ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.³⁵⁷

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu, hem şirket yönetimi hem de denetimi konusunda çağdaş denetim yaklaşımı ve saydam piyasa ilişkilerinin gerektirdiği açık kurallar getirmiştir. Kanun, denetimi iyi yönetimin araçlarından biri olarak kabul etmiş ve üzerindeki tartışmalar devam etse de yaygın, kapsamlı ve kurumsal bir denetim yaklaşımı öngörmüştür.

Yönetim kurulu, şirket faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak, iş ve işlemlerin gidişatını izlemek, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla kuracağı komite ve komisyonlar için bağımsız ve objektif bir güvenceye ihtiyaç duyacaktır. Bu ihtiyacın karşılığı “iç denetim” fonksiyonunda ifade bulmaktadır. Yönetim kurulunun stratejik karar alma, gözetim ve yönlendirme işlevini etkili bir şekilde yerine getirebilmesi için; şirketin iç işleyişi, raporlama ve karar alma süreçlerini doğru bir biçimde değerlendirecek, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olan, iç denetim fonksiyonuna ihtiyacı bulunmaktadır.³⁵⁸

Kanun’da iki tür denetçiden bahsedilmektedir. Bunlar denetçi ve özel denetçidir. Şirketin veya topluluğun finansal tablolarının, konsolide tablolarının ve yıllık raporlarının denetimi envanterler de dahil olmak üzere denetçilerce yapılırken özel yolsuzluk ve aykırılık durumlarında yapılması planlanan bir özel denetim biçimi bulunmaktadır.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 375.maddesine göre “*Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için*

³⁵⁶ Nuran Cömert, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı 21, 2008, s.24.

³⁵⁷ Kanun daha yürürlüğe girmeden değişikliğe uğramış ve değişikliklere ilişkin 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁵⁸ Ali Kamil Uzun, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler, http://www.denetimnet.net/Pages/yeni_turk_ticaret_kanununda_ic_denetim_uzerine_duzenlemeler.aspx, (3 Ekim 2012).

gerekli düzenin kurulması” anonim şirketin yönetim kurulunun devredilemez yetkilerinden biridir.³⁵⁹

Kanun’un 397 – 406. maddeleri, “denetleme” başlığını taşımaktadır. Anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Ayrıca yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının da denetim kapsamı içinde olduğu belirtilmektedir.³⁶⁰

Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir. Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda ayrıca açıklanır.³⁶¹

6102 sayılı Kanun ile başlangıçta kapsama dahil tüm sermaye şirketleri için bağımsız denetim öngörülürken, yapılan değişiklik sonucunda bağımsız denetimin kapsamı daraltılmış ve kapsamı belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir.³⁶²

Bu denetimin kapsamına şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanter ve muhasebe denetimi, Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetim, riskin erken saptanması ve

³⁵⁹ Kanun’un 625. Maddesine göre limited şirketler için “küçük limited şirketler hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması” şirket müdürlerinin vazgeçilemez görevleri arasındadır.

³⁶⁰ Türk Ticaret Kanunu, Md. 397.

³⁶¹ Türk Ticaret Kanunu, Md. 397.

³⁶² Bahse konu değişiklik 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 18. Maddesi ile yapılmıştır. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 23 Ocak 2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

yönetimi için verilen raporlar girmektedir. Kanun'un risk yönetim sistemine özel bir önem verdiği görülmektedir. Yönetim kurulunun görevlerinden bir de risklerin yönetimine esas bir sistem kurmaktır.

Ticaret Kanunu ile firmalarda risk yönetimi konusunda uzman bir komite kurulma zorunluluğu getirilmektedir. Komitelerin oluşumu halka açık firmalarda zorunlu kılınmakta, açık olmayanlarda ise denetim firmasının yazılı talebine bağlı kılınmaktadır. "Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır."³⁶³

Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Böylece yeni Türk Ticaret Kanunu ile "risk yönetim sistemi" nin kurulması belli koşullarda zorunlu hale gelmiştir.³⁶⁴

Yapılacak olan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadığını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsayacaktır.³⁶⁵

Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve denetlenebilir olmanın sorumluluğu ise yönetim kuruluna ait olacaktır.³⁶⁶

³⁶³ Türk Ticaret Kanunu, Md. 378.

³⁶⁴ Türk Ticaret Kanunu, Md. 398.

³⁶⁵ Deloitte, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim, Deloitte, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttk_yenittkvebagimsizdenetim_100511.pdf, (10 Ekim 2012).

³⁶⁶ Belma Bulut, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Risk Yönetimi Adına Düşündürdükleri", **İç Denetim Dergisi**, Sayı 24 (2009), s. 42-43.

Yönetim Kurulu'nun bu sorumluluğunu etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için şirketlerde mutlaka iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulacaktır. İç denetim faaliyeti ile muhasebe ve mali raporlama sisteminin işlerliği, güvenilirliği, iç kontrollerin yerindeliği, risk yönetiminin etkinliğine ilişkin makul bir güvence sağlayabilecektir. Ayrıca söz konusu iç denetim sisteminin işletmelerde aktif kılınması, bu sürecin işletme faaliyet sonucuna yansımaları sağlayacak ve firma değerinin maksimum kılınmasına olanak yaratacaktır. Bir başka deyişle; iç denetim sistemi işletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini sağlayacak ve yatırımcı değerini maksimize etme amacına ulaşılmasını kolaylaştıracaktır. İç denetimin varlığını gerekli kılan nedenlerden bir diğeri de işletmelerin giderek karmaşık hale dönüşmesi ve belli bir ölçekten sonra temsilcilik sorununun ön plana çıkmasıdır.³⁶⁷

Kanun kimlerin denetçi olacağını dolayısıyla yukarıda anlatılan denetimin kim tarafından yapılacağını da belirlemiştir. Buna göre; yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi denetçi olabilir.³⁶⁸ Ancak denetçi olma koşullarını taşıyalar bile bazı durumların varlığı halinde bu kişi ve şirketler denetçilik yapamazlar.³⁶⁹

Diğer bir sınırlama ise denetim süresi ve denetçinin hizmet verebileceği işler ile ilgilidir. On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyeceği gibi denetçi; denetleme yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez.³⁷⁰

Risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesine ilişkin kural; hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin bir uygulamasıdır. Bu komitenin denetim komitesinden farklı denetim komitesinin yönetimi gözetim altında tutmasına karşılık bu komitenin sadece risklere odaklanmasıdır. Ayrıca denetim

³⁶⁷ Güler Aras, "İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim", **İç Denetim Dergisi**, Sayı.16 (2006), s.18-19; A. Kamil Uzun, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim", **İç Denetim Dergisi**, Sayı.16 (2006), s.44-45.

³⁶⁸ Türk Ticaret Kanunu, Md. 400.

³⁶⁹ Denetçi olma ile ilgili sınırlamalar, Türk Ticaret Kanunu'nun 400. Maddesinde açıklanmıştır.

³⁷⁰ Türk Ticaret Kanunu, Md. 400.

geçmişe yönelik bir inceleme olduğu halde, risk teşhisi gelecekle ilgilidir. Amaç; yönetimi, yönetim kurulunu ve genel kurulu devamlı uyanık tutmak ve gerektiğinde derhal etkili önlemlerin alınmasını sağlamaktır. Bu sebeple komite, sorumluluk sisteminin merkezinde yer alır. Kanun erken uyarı sistemine istisnâ bir önem verdiği için bu konuda denetçileri de özel olarak görevlendirmiştir.

Denetim faaliyetleri sonucunda denetçi tarafından öncelikle iki tür denetim raporu düzenleneceği belirtilmiştir;³⁷¹

1. Şirketin finansal tabloları ile ilgili rapor.
2. Şirketin yıllık faaliyet raporunun finansal tablolarla tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğuna ilişkin rapor.
3. Bunların yanında denetçi, yaptığı denetim çerçevesinde, riskin erken saptanması ve yönetimi ile ilgili yasa hükmü çerçevesinde bir değerlendirme yapmışsa, bunun sonucunu da ayrıca düzenleyeceği bir raporda gösterir.

Finansal tabloların denetimi raporu kapsamında denetçi, yapılan denetim faaliyetlerinin, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.

Yönetim kurulu faaliyet raporunun denetimi ve irdelenmesi konusunda denetçi; yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan hususları irdelleyerek, finansal tablolarla tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirir. Yapılan değerlendirmeleri ayrı bir rapor halinde sunar.

Bunun yanında denetim raporunun esas bölümünde aşağıda belirtilen hususların yer alması gerekir:³⁷²

³⁷¹ Türk Ticaret Kanunu, Md. 402.

³⁷² Türk Ticaret Kanunu, Md. 402.

1. Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,
2. Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği.

Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı ve Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunu gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir.

Denetçinin, denetim sürecinin bitiminin ardından bir görüş yazısı yazması ve vermesi gerekmektedir. Denetçi, denetim sonucunu bu görüş yazısı ile açıklamaktadır. Söz konusu raporda; denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin denetime ilişkin değerlendirmesini yapması gerekmektedir. Sonuçlarına göre birkaç çeşit denetim görüşü ortaya çıkabilir:³⁷³

1) Olumlu görüş yazısı: Denetimi yapılan şirket tarafından düzenlenen finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanılmadığı, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğu, malvarlığı ile finansal durum ve karlılığa ilişkin durumun gerçeğe uygun bulunduğu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığı dolayısıyla yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığı, anlamına gelir.

Olumlu görüş yazısı, şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun Türkiye Muhasebe Standartlarına, Kanuna ve esas sözleşmedeki finansal raporlamaya ilişkin hükümlere uygun olduğunun denetçi tarafından açıklanması ve doğrulanmasıdır.

2) Sınırlandırılmış olumlu görüş yazısı: Sınırlandırılmış olumlu görüş yazıları, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük

³⁷³ Türk Ticaret Kanunu, Md. 403; Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 30.

olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.

3) Olumsuz görüş yazısı: Olumsuz görüş yazısı, finansal tabloların kapsamlı ve büyük aykırılıklar içerdiği durumlarda verilir. Olumsuz görüş yazılan hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilebilir. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, Kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar.

4) Görüş Bildirmekten Kaçınma: Şirket defterlerinde, denetlemenin mevzuat çerçevesinde uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması halinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma, olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur.

Denetçinin sınırlı olumlu görüşü veya görüşten kaçınması topluluk ilişkilerinden kaynaklanıyorsa bu durumda “özel denetçi seçimi” gündeme gelebilmektedir. “Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hâkim şirketle veya hâkim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilir.”³⁷⁴

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu, şirket ile denetçi arasında ortaya çıkabilecek görüş ayrılıkları konusunda da çözüm yolu öngörmüştür. Şirket ile denetçi

³⁷⁴ Türk Ticaret Kanunu, Md. 406. Ayrıca benzer ifadeler Kanunun ticaret şirketlerine ilişkin genel hükümlerinin ifade edildiği ikinci kitabında (Md. 207) “*Özel denetim*” başlığıyla şöyle ifade edilmektedir. “Denetçi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi; bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir.”

arasında, şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğabilecek görüş ayrılıkları, yönetim kurulunun veya denetçinin başvurusu üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince karara bağlanır. Asliye ticaret mahkemesi, dosya üzerinden karar verir. Asliye ticaret mahkemesine ister denetçi veya denetçiler, isterse de yönetim kurulu başvuruda bulunmuş olsun, oluşabilecek dava giderleri şirket tarafından ödenir.³⁷⁵

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre kurulan ve faaliyet gösteren anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin yıllık faaliyet raporları ve şirketler topluluğunda ana şirketin yıllık faaliyet raporunun asgari içeriği konusundaki “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik”³⁷⁶ iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimini ilgilendiren önemli hükümler içermektedir.

Söz konusu yönetmeliğe göre şirketlerin yıllık faaliyet raporlarında, finansal duruma ilişkin değerlendirmelerin yanında finansal olmayan risklere de yer verilecektir. Bunun yanında yıllık faaliyet raporlarında; şirket faaliyet ve hizmetlerinin etkin, güvenilir ve kesintisiz bir şekilde yürütülmesini, muhasebe ve mali raporlama sisteminden sağlanan bilgilerin bütünlüğünü, tutarlılığını, güvenilirliğini, zamanında elde edilebilirliğini ve güvenliğini sağlamak amacıyla yapılan iç kontrollerin etkinliği, yeterliliği ve uyumluluğu konularında açıklamalara yer verilir.³⁷⁷

Yıllık faaliyet raporları; genel bilgiler, yönetim organı üyeleri ile üst düzey yöneticilere sağlanan mali haklar, şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları, şirket faaliyetleri ve faaliyetlere ilişkin önemli gelişmeler, finansal durum, riskler ve yönetim organının değerlendirmesi ve diğer hususlar başlıklı bölümlerden oluşacaktır.³⁷⁸

³⁷⁵ Türk Ticaret Kanunu, Md. 405.

³⁷⁶ Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik.

³⁷⁷ Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, Md.4.

³⁷⁸ Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, Md.7.

Şirket faaliyetleri ve faaliyetlere ilişkin önemli gelişmeler bölümünde; şirketin iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri hakkında bilgiler ile yönetim organının bu konudaki görüşünün yer alması gerekir.³⁷⁹

Riskler ve yönetim organının değerlendirmesi bölümünde ise; varsa şirketin öngörülen risklere karşı uygulayacağı risk yönetimi politikasına ilişkin bilgiler, oluşturulmuşsa riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin çalışmalarına ve raporlarına ilişkin bilgiler ile satışlar, verimlilik, gelir yaratma kapasitesi, kârlılık, borç/öz kaynak oranı ve benzeri konularda ileriye dönük riskler gibi hususların bulunması zorunludur.³⁸⁰

Şirketler topluluğunda ana şirketin faaliyet raporlarında ise bunların dışında ayrıca, konsolide finansal tabloların hazırlanması süreci ile ilgili olarak topluluğun iç denetim ve risk yönetimi sistemlerine ilişkin açıklamaların da yer alması gerekir.³⁸¹

Görüldüğü üzere Yeni Ticaret Kanunu kurumsal yönetim, iç denetim ve risk yönetimi konularında oldukça önemli gelişmelere yol açmaya başlamıştır.

³⁷⁹ Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, Md.11.

³⁸⁰ Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, Md.13.

³⁸¹ Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, Md.15.

4. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN İÇ DENETİM UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu araştırmada Türk kamu yönetim sistemine 2006 yılından itibaren dahil olan iç denetim sistemi 2012 yılı sonu itibarıyla Türkiye’de faaliyette bulunan 16 Büyükşehir Belediyesi ölçeğinde anlaşılmaya çalışılmıştır.³⁸²

Yerel yönetimler, bilhassa büyükşehir belediyeleri, altyapı yatırımlarından toplu ulaşım hizmetlerine, kültür, sanat ve spora yönelik hizmetlerden meslek edindirme kurslarına, uluslararası ilişkilerden çevre yatırımlarına kadar geniş ve yaygın bir alanda faaliyet göstermekte ve kamu yatırımları içindeki toplam payları günden güne artmaktadır.

Gerek büyükşehir belediyelerinin gerekse büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerin, ürettiği gelir ile harcamalar merkezi yönetim gelir ve giderlerinin önemli bir miktarını oluşturmaktadır. 2011 yılında Merkezi Yönetim Bütçe gelirlerinin %83’ü bahsedilen 16 ilde toplanmış ve giderlerinin % 27’si bu illerde yapılmıştır. Gelir ve harcama miktarının yüksekliği bu illerin önemli yönetsel aktörleri olan büyükşehir belediyelerindeki iç denetim sisteminin önemini arttırmaktadır.

2008 – 2011 yıllarına ilişkin olarak büyükşehir belediyesi bulunan illere ait merkezi yönetim bütçe gelir ve giderleri ile toplam merkezi yönetim bütçe gelir ve giderleri Tablo 5 ve Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 5 ve Tablo 6 mukayese edildiğinde büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerde 2008 – 2011 yıllarında toplam Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerinin %79–83’ünün toplandığı, yine aynı dönemde toplam Merkezi Yönetim Bütçe Giderlerinin %21 – 27’sinin bu illere yapıldığı görülmektedir.

³⁸² 12.11.2012 tarihinde kabul edilip 6 Aralık 2012 tarih ve 28489 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6360 sayılı “On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Kurulması ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile mevcut 16 büyükşehir belediyesine ilave olarak; Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Mardin, Muğla, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa ve Van illerinde büyükşehir belediyesi kurulması kararlaştırılmıştır. Ancak söz konusu Kanun’un 36.maddesi gereğince bu hüküm ilk mahalli idareler genel seçiminde (Mart 2014) yürürlüğe girecektir.

Tablo 5. Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllerin Merkezi Yönetim Bütçe Gelir ve Giderleri (2008 – 2011)

Bin TL	2008		2009		2010		2011	
	Gelirler	Giderler	Gelirler	Giderler	Gelirler	Giderler	Gelirler	Giderler
Adana	1.516.344	2.061.554	1.727.309	2.395.400	1.873.637	2.736.513	2.290.624	3.285.563
Ankara	24.618.597	14.217.677	28.420.449	16.686.023	33.840.236	19.018.640	36.897.696	28.265.922
Antalya	2.527.602	1.684.824	2.781.782	2.053.712	3.272.991	2.310.085	4.152.721	3.058.868
Bursa	4.060.640	1.995.117	4.084.337	2.285.443	5.047.194	2.750.310	6.187.250	3.625.060
Diyarbakır	541.205	2.263.878	579.418	2.634.517	711.755	3.067.386	898.504	3.621.780
Erzurum	381.531	1.577.637	418.989	1.811.087	567.184	2.147.452	649.311	2.449.244
Eskişehir	1.074.463	1.258.819	1.098.525	1.439.482	1.261.668	1.523.818	1.457.434	1.811.995
Gaziantep	690.578	1.176.305	856.424	1.439.544	1.112.744	1.592.370	1.412.787	1.985.328
Mersin	3.597.987	1.606.996	3.599.278	1.890.148	4.530.612	2.304.347	5.855.098	2.634.520
İstanbul	77.235.569	9.043.263	80.963.210	10.333.330	97.553.102	11.901.794	118.602.568	15.164.858
İzmir	18.558.413	4.445.802	18.617.399	5.183.625	23.563.691	5.911.216	28.517.602	7.047.353
Kayseri	1.095.744	1.455.620	1.161.379	1.702.685	1.424.074	2.041.288	1.708.915	2.467.722
Kocaeli	25.465.951	1.824.971	23.239.282	2.073.809	28.111.002	2.331.051	34.291.831	2.711.136
Konya	1.275.939	2.019.059	1.464.114	2.368.955	1.693.554	2.703.340	2.138.750	3.380.851
Sakarya	523.518	851.538	445.323	966.963	621.096	1.088.462	820.437	1.267.194
Samsun	1.122.913	1.641.831	1.064.931	1.967.570	1.272.881	2.344.781	1.643.645	2.745.125
Toplam	164.286.994	49.124.891	170.522.149	57.232.293	206.457.421	65.772.853	247.525.173	85.522.519

Kaynak: maliye.gov.tr

Tablo 6. Merkezi Yönetim Bütçe Gelir ve Giderleri ile Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllerin Toplam Gelir ve Giderleri

Bin TL	2008		2009		2010		2011	
	Gelirler	Giderler	Gelirler	Giderler	Gelirler	Giderler	Gelirler	Giderler
Merkezi Yönetim	208.898.182	225.967.471	215.060.457	267.275.085	254.277.435	294.358.724	296.823.602	314.606.792
16 İl	164.286.994	49.124.891	170.522.149	57.232.293	206.457.421	65.772.853	247.525.173	85.522.519
Oran (İl/Toplam) %	79	22	79	21	81	22	83	27

Kaynak: maliye.gov.tr

4.1. Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetçi Kadrolarının Durumu

İDKK'nın son verilerine göre genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarına tahsis edilen 1.310 iç denetçi kadrosundan 582 tanesine henüz bir atama yapılmamıştır. Tablo 7'de görüldüğü üzere bu durum genel yönetim kapsamındaki iç denetçi kadrolarının yaklaşık %44'ünün boş tutulduğu anlamına gelmektedir.

Tablo 7. Kamu Kurumlarında İç Denetçi Kadro Durumu

Kurum	Toplam İç Denetçi Kadro Sayısı	Atanan İç Denetçi Sayısı	Boş İç Denetçi Kadro Sayısı
Tüm Kamu Kurumları	1310	728	582
Yerel Yönetimler Dışındaki Kamu Kurumları	722	462	260
Tüm Yerel Yönetimler	588	266	322

Kaynak: <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=67&lst=DuyurularListesi> (10 Ekim 2012)

Yerel yönetimler ile diğer kamu kurumları arasında yapılacak mukayesede resim daha çarpıcı hale gelmektedir. İl özel idareleri ile su ve toplu taşıma gibi alanlarda faaliyet gösteren belediyelere bağlı kuruluşlar da dahil olmak üzere yerel yönetimlere toplam 588 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş iken bu kadroların %45'inin dolu, %55'inin ise boş olduğu görülmektedir.

Buna karşılık; Yerel yönetimlerin dışındaki diğer kamu idarelerine tahsis edilen 722 iç denetçi kadrosunun %64'ü dolu, %36'sı boş durumdadır. Görüldüğü üzere; yerel yönetimlerin iç denetçi kadrolarının %55'ine atama yapılmamışken diğer kamu idarelerinde bu oran, %36'dır.

Tablo 8. Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetçilerin Kadro Durumu

Büyükşehir Belediyesi	Toplam Kadro	Atanmış İç Denetçi Sayısı	Boş Kadro Sayısı	Boş Kadro Oranı (%)
Adana Büyükşehir Belediyesi	10	2	8	80
Ankara Büyükşehir Belediyesi	15	15	0	0
Antalya Büyükşehir Belediyesi	5	4	1	20
Bursa Büyükşehir Belediyesi	5	2	3	60
Diyarbakır Büyükşehir Belediyesi	5	4	1	20
Erzurum Büyükşehir Belediyesi	3	1	2	67
Eskişehir Büyükşehir Belediyesi	5	2	3	60
Gaziantep Büyükşehir Belediyesi	5	4	1	20
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	20	7	13	65
İzmir Büyükşehir Belediyesi	10	5	5	50
Kayseri Büyükşehir Belediyesi	5	1	4	80
Kocaeli Büyükşehir Belediyesi	5	0	5	100
Konya Büyükşehir Belediyesi	5	2	3	60
Mersin Büyükşehir Belediyesi	5	4	1	20
Sakarya Büyükşehir Belediyesi	3	2	1	33
Samsun Büyükşehir Belediyesi	5	1	4	80
Toplam	111	56	55	50

Kaynak: <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=67&lst=DuyurularListesi> (10 Ekim 2012)

Tablo 8’de ise 16 büyükşehir belediyesindeki iç denetçi kadro durumlarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Büyükşehir belediyelerine toplam 111 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş iken bunlardan 56 tanesine (%50) atama yapılmış, 55 tanesine (%50) ise atama yapılmamıştır. Tabloda görüldüğü üzere; büyükşehir belediyelerinin iç denetçi atamaları konusundaki yaklaşımları birbirinden oldukça farklıdır. Tahsis edilen iç denetçi kadrolarının tamamına atama yapanlar olduğu gibi hiç atama yapmayan belediye de bulunmaktadır.

4.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; büyükşehir belediyelerinde çalışan iç denetçilerin iç denetim konusundaki algısı ve iç denetim faaliyetinden ne anladığı, iç denetim faaliyetinin büyükşehir belediyelerindeki uygulamasının kapsamı ve düzeyinin ne olduğu ile büyükşehir belediyeleri iç denetçilerinin iç denetim mesleğinin geleceğine ilişkin beklentilerinin ortaya konulmasıdır.

Bu kapsamda çalışmanın amacına ulaşabilmesi için büyükşehir belediyelerinde görev yapan iç denetçilere yönelik olarak oluşturulan aşağıdaki sorulara cevaplar aranmıştır: Büyükşehir belediyelerinde,

1. İç denetim tanımından ne anlaşıldığı,
2. İç denetim birimlerinin kurulup kurulmadığı ve bu birimlerin bütçe kullanımında bağımsız olup olmadığı,
3. İç denetim faaliyetinin kapsamının ne olduğu, hangi denetim/faaliyet türlerinin yürütüldüğü,
4. İç denetçi-üst yönetici arasındaki ilişki düzeyinin ne olduğu,
5. İç denetim birimleri ile teftiş birimleri arasında görev ve yetki ayrımının net olup olmadığı,
6. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun iç denetçilerin beklentilerini karşılayıp karşılamadığı,

7. İç denetçilerin iç denetim sisteminin işleyişine yönelik düşüncelerinin ne olduğu,
8. İç denetim rapor sonuçlarının kamuoyuna sunulup sunulmadığı,
9. İç denetime önem verilip verilmediği,
10. İç denetçilerin iç denetim mesleğinin geleceğine ilişkin öngörülerinin ne olduğu.

4.3. Araştırmanın Dayandığı Hipotezler

Araştırmanın amacına yönelik olarak hazırlanan hipotezler, elde edilen verilere göre analize tabi tutulup test edilmiştir. Bu hipotezler araştırmanın amacı kapsamında belirtilen araştırma soruları temel alınarak oluşturulmuştur.

1. Büyükşehir belediyelerindeki iç denetim birimleri uluslararası standartlara uygun faaliyet yürütmemektedirler.
2. Büyükşehir belediyelerinde uygulanan iç denetim faaliyeti belediye başkanları tarafından yeterince önemsenmemektedir.
3. Büyükşehir belediyelerinde yürütülen iç denetim faaliyeti, uygunluk denetimi ağırlıklıdır.
4. Büyükşehir belediyelerinde uygulanan iç denetim faaliyeti, saydamlığı sağlayamamaktadır.
5. İDKK, merkezi düzenleme ve koordinasyon görevini yeterince yerine getirmemektedir.

4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Veri Toplama Yöntemi

Araştırma, 2012 yılı sonu itibariyle mevcut olan 16 büyükşehir belediyesi hedef alınarak yürütülmüştür. Araştırmanın kapsamını 1984 yılından itibaren çeşitli tarihlerde kurulan ve 31 Aralık 2012 tarihi itibariyle mevcut olan 16 büyükşehir

belediyesinde ihdas edilmiş iç denetçi kadrolarına ataması yapılan ve halen iç denetçi olarak görev yapanlar oluşturmaktadır.

Çalışmada anket yöntemi tercih edilmiş, anket soruları tarafımızdan oluşturulmuştur. Pilot uygulamadan sonra gerekli düzenlemeler yapılarak uygulanmıştır.

Hazırlanan anket, iç denetçilerin elde edilen e-posta adreslerine gönderilmiş, ulaşılabilen telefonlar ile de ayrıca irtibat kurulmaya çalışılmıştır. Bazı iç denetçilere ise anket, ayrıca elden teslim edilmiştir.

Anketler, 01 Kasım 2012 - 01 Şubat 2013 tarihlerini kapsayan üç aylık süreçte, büyükşehir belediyelerinde görev yapan 56 iç denetçiye uygulanmıştır. Bu iç denetçilerden 32 tanesi ankete cevap vererek geri dönüş yapmış, katılım %57 düzeyine ulaşmıştır.

Anket çalışması üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde “iç denetim algısı”, ikinci bölümde “iç denetim işlevi” üçüncü bölümde ise “iç denetimin geleceği”ne yönelik beklentiler anlaşılamaya çalışılmıştır.

4.5. Araştırmanın Bulguları ve Yorumlar

Bu kısımda yapılan araştırmanın bulguları değerlendirilmiştir. Araştırmanın bulgularına geçmeden önce ankete katılan iç denetçilerin profilini anlamaya yönelik sorulardan derlenen sonuçlar değerlendirilmiştir.

Tablo 9. Ankete Katılanların Yaşları

Yaş	Sayı	Yüzde (%)
35 - 44	13	41
45 - 54	14	44
55 - 64	5	15
TOPLAM	32	100

Tablo 9’da ankete katılanların yaşlarına ilişkin bilgiler gösterilmiştir. Ankete katılan iç denetçilerin %41’i 35-44 yaşları arasında, %44’ü 45-54 yaşları arasında, %15’i ise 55-64 yaşları arasındadır.

Tablo 10. Ankete Katılanların Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde (%)
Lisans	24	75
Yüksek Lisans	6	19
Doktora	2	6
TOPLAM	32	100

Tablo 10’da ankete katılanların eğitim durumları gösterilmiştir. Ankete katılan iç denetçilerin %75’i lisans mezunu, %19’u, yüksek lisans mezunudur. Doktora derecesine sahip olan iç denetçiler, ankete katılanların % 6’sını oluşturmaktadır.

Tablo 11. Ankete Katılanların İç Denetçiliğe Atanma Tarihi

Atanma Tarihi	Sayı	Yüzde (%)
2006	8	25
2007	22	69
2008	1	3
2010	1	3
TOPLAM	32	100

Tablo 11’de ankete katılanların iç denetçiliğe atanma tarihleri gösterilmiştir. Ankete katılan iç denetçilerin ağırlıklı bir kısmının 2006 ve 2007 yıllarında atandığı görülmektedir. Ankete katılanların % 25’i 2006 yılında, % 69’u ise 2007 yılında atanmıştır. Böylece 2006 -2007 yıllarından atanan iç denetçiler, toplam atanmaların % 94’ünü oluşturmaktadır. Buna karşılık ankete katılanların %3’ü 2008 yılında atanmışken, %3’ü 2010 yılında atanmıştır.

Tablo 12. İç Denetçilerin İç Denetim Mesleğine Atanmadan Önce Çalıştıkları Kurum

Kurum Adı	Sayı	Yüzde (%)
Maliye Bakanlığı	11	35
Gelir İdaresi Başkanlığı	4	13
Muhasebat Genel Müdürlüğü	2	6
Milli Emlak Genel Müdürlüğü	1	3
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	4	13
İzmir Büyükşehir Belediyesi	3	9
Ankara Büyükşehir Belediyesi	1	3
Konya Büyükşehir Belediyesi	1	3
Üsküdar Belediyesi	1	3
Belediye	2	6
Cevaplamayan	2	6
TOPLAM	32	100

Tablo 12’de ankete katılanların iç denetim mesleğine atanmadan önce çalıştıkları kurumla ilgili bilgilere yer verilmiştir. Ankete katılanları %56’sının iç denetim mesleğine atanmadan önce Maliye Bakanlığı’nda, %38’inin ise belediyelerde görev yaptıkları tespit edilmiştir. Katılımcıların %6’sı bu soruyu cevapsız bırakmıştır.

Tablo 13. İç Denetçilerin İç Denetçi Olarak Atanmadan Önceki Unvanları

Unvanı	Sayı	Yüzde (%)
Vergi denetmeni	10	32
Müfettiş	8	25
Muhasebe denetmeni	4	13
Murakıp	3	9
Milli emlak denetmeni	1	3
Vergi müfettişi	1	3
Vergi dairesi müdürü	1	3
İç denetim başkanı	1	3
Teftiş kurulu başkanı	1	3
Cevaplamayan	2	6
TOPLAM	32	100

Tablo 13’te ankete katılanların iç denetçi olarak atanmadan önceki mesleki unvanları yer almaktadır. Ankete katılanların %32’sinin vergi denetmeni, %25’inin müfettiş, %13’ünün muhasebe denetmeni, %9’unun murakıp, %3’ünün milli emlak denetmeni, , %3’ünün vergi dairesi müdürü, %3’ünün iç denetim başkanı, %3’ünün teftiş kurulu başkanı, %3’ünün vergi müfettişi olduğu tespit edilmiştir. Ankete katılanların %6’sı bu soruyu cevapsız bırakmıştır.

Tablo 14. Ankete Katılan İç Denetçilerin Unvanı

Unvanı	Sayı	Yüzde (%)
İç Denetçi	23	72
İç Denetim Birim Başkan Yrd.	2	6
İç Denetim Birim Başkanı	6	19
Cevaplamayan	1	3
TOPLAM	32	100

Tablo 14’te ankete katılanların, anketi cevapladıkları sıradaki unvanları yer almaktadır. Ankete katılanların %72’si iç denetçi, % 6’sı iç denetim birim başkan yardımcısı, %19’u ise iç denetim birim başkanı olarak görev yapmaktadır. Ankete katılanların %3’ü bu soruya cevap vermemiştir.

Tablo 15. Ankete Katılanların Sahip Olduğu Ulusal Sertifika

Sertifika Türü	Sayı	Yüzde (%)
A1	21	66
A2	10	31
A3	1	3
A4	-	-
TOPLAM	32	100

Tablo 15’te ankete katılanların sahip olduğu ulusal kamu iç denetçiliği sertifikalarına ilişkin bilgiler gösterilmiştir. Ankete katılanların %66’sının A1, %31’inin A2, %3’ünün ise A3 düzeyinde kamu iç denetçi sertifikasına sahip olduğu tespit edilmiştir. Ankete katılanlardan henüz A4 düzeyinden sertifika sahibi olan iç denetçi bulunmamaktadır.

Tablo 16. Ankete Katılanların Sahip Olduğu Uluslararası Sertifika

Sertifika Türü	Sayı	Yüzde (%)
CGAP	13	41
CIA	4	13
CFE,CRMA	1	3
Cevaplamayan	14	44
TOPLAM	32	100

Tablo 16’da ankete katılanların sahip olduğu uluslararası mesleki sertifikalara ilişkin bilgiler gösterilmiştir. Uluslararası mesleki sertifikalar iç denetçinin yetkinliğinin göstergelerinden biridir.

Ankete katılanların sahip olduğu uluslararası sertifikalar incelendiğinde; %13’ünün (4 kişi), Uluslararası İç Denetçi Sertifikası, % 41’inin (13 kişi) ise Uluslararası Kamu İç Denetçi Sertifikası’na sahip olduğu tespit edilmiştir. Bilişim Sistemleri Denetçisi Sertifikası, Kontrol Öz Değerlendirme Denetçisi Sertifikası ankete katılanlar tarafından işaretlenmemiştir. Ankete katılanların %3’ü (1 kişi) ise Risk Yönetim Güvencesi Sertifikası (CRMA) ve Suistimal İnceleme Uzmanlığı (CFE) sertifikalarına sahiptir. 14 kişi (%44) bu soruya cevap vermemiştir.

Tablo 17. Ankete Katılanların Üye Oldukları Mesleki Kuruluşlar

Mesleki Kuruluş	Sayı	Yüzde (%)
Uluslararası İç Denetim Enstitüsü	2	6
Türkiye İç Denetim Enstitüsü	3	9
Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	5	16
Kamu İç Denetçileri Derneği	24	75
Vergi Denetmenleri Derneği	4	13
Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı Birliği	1	3
Uluslararası Suistimalleri İnceleme Uzmanları Derneği	2	6

Tablo 17’de ankete katılanların üye oldukları ulusal ve uluslararası mesleki kuruluşlara ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bu soruda ankete katılanlara birden fazla seçenek işaretleme şansı tanınmıştır. Ankete katılanların üye oldukları mesleki kuruluşlar incelendiğinde; % 75’inin Kamu İç Denetçileri Derneği’ne üye oldukları görülmüştür. İç denetim mesleğinin uluslararası temsilcisi konumunda olan IIA’ya üye olanlar ise %6’lık bir oranı oluşturmaktadır. Bunun yanında %9’u Türkiye İç Denetim Enstitüsü’ne, %16’sı Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’ne, %13’ü Vergi Denetmenleri Derneği’ne üyedir. Ankete katılanların %3’ü Gayrimenkul Değerleme Uzmanları Birliği, %6’sı Uluslararası Suistimalleri İnceleme Uzmanları Derneği’ne (USİUD) üye oldukları bilgisini vermişlerdir.

4.5.1. İç Denetim Algısı

İç denetim algısı bölümünde ankete katılan iç denetçilere on sekiz sorudan oluşan bir grup soru, beşli Likert ölçeğinde sorulmuştur. Soruların bir kısmı iç denetimin IIA tarafından yapılan tanımı esas alınarak belirlenmiştir. İç denetçilerin bu konudaki algısı, iç denetimin en özgün tarafını oluşturan “iç kontrol”, “risk” ve “performans” kavramları bilhassa vurgulanarak ölçülmeye çalışılmıştır. Ayrıca, iç denetçilerin; iç denetim birimleri ile teftiş birimleri arasında görev ve yetki farklılığını oluşturan önemli alanlardan biri olan “soruşturma” görevi konusundaki algısı ile iç denetimin uygulama süreçlerine katılımı ve iç denetimin merkezi düzeyde düzenleme ve koordinasyonundan sorumlu olan İDKK konusundaki algıları da ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 18. İç Denetimin Tanımı

	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
İç denetim, sistemli ve disiplinli bir süreçtir.	-	-	-	13	19
İç denetim, iç kontrol sistemini değerlendiren bağımsız bir süreçtir.	-	-	-	15	17
İç denetim, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir araçtır.	-	-	-	7	25
İç denetim, kurumun faaliyetlerini geliştiren ve onlara değer katan bir araçtır.	-	-	-	14	18
İç denetim, yönetsel faaliyetlerin etkililiğini değerlendiren ve geliştiren bir süreçtir.	-	-	3	12	17

İç denetimin tanımına ilişkin ifadeler Tablo 18’de yer almaktadır. İç denetçilerin tamamının, iç denetimin tanımına ilişkin ifadelere genel olarak katıldıkları, iç denetimi, “sistemli ve disiplinli bir süreç” ve “iç kontrol sistemini değerlendiren bağımsız bir süreç” olarak algıladıkları görülmektedir.

Ankete katılanların %91’i, İç denetimin “yönetsel faaliyetlerin etkililiğini değerlendiren ve geliştiren bir süreç” olduğuna katılmaktadır. Anketi cevaplayanların %9’u ise bu konuda kararsızdır.

“Yönetsel faaliyetlerin etkililiğini değerlendiren ve geliştiren bir süreç” ifadesi ankete katılanların %9’unda tereddüte yol açmışken, “kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olma” ve “kurumun faaliyetlerini geliştirme ve onlara değer katma” konusunda bir tereddüt yaşanmadığı, katılımcıların tamamının ifadeye katıldığı görülmektedir.

Bu durum kurum tarafından belirlenmiş hedefler ve yürütülen faaliyetlerin açıklanmış normlara uygunluğunu denetleme yaklaşımının, “etkililik” ve “geliştirme” gibi değer katıcı kavramlara göre daha fazla önemsendiğini göstermektedir.

Tablo 19. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı Konusundaki Algı

	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
İç denetim, faaliyetlerin performans kriterlerine uygunluğunu ölçen bir araçtır.	-	-	6	16	10
İç denetim, bilişim teknolojisi güvenlik standartlarına uygunluğu ölçen bir araçtır.	-	1	7	14	10
İç denetim, risk yönetim sisteminin etkililiğini değerlendiren bir süreçtir.	-	-	2	17	13
İç denetim, mali tabloların doğruluğunu ve yeterliliğini ölçen bir araçtır.	-	-	4	14	13
İç denetim harcamaların hukuka uygunluğunu denetleyen bir araçtır.	-	2	-	19	11

İç denetim faaliyetlerinin kapsamına ilişkin sonuçlar Tablo 19’da yer almaktadır. Ankete katılanların %81’i, iç denetimin performans kriterlerine uygunluğu ölçen bir araç olduğuna katılırken %19’u bu konuda kararsızdır.

Performans denetimi, 5018 sayılı Kanun ile kamu sektöründe yer almaya başlayan iç denetim sisteminin öngördüğü ve uygunluk denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi ile birlikte iç denetçiler tarafından yapılacak beş denetim türünden biridir. Katılımcıların azımsanmayacak bir kısmının (%19) iç denetimin, faaliyetlerin performans kriterlerine göre ölçümü konusundaki katkısından emin olmadıkları anlaşılmaktadır.

Ankete katılanların %75’i, iç denetimin bilişim teknolojisi güvenlik standartlarına uygunluğu ölçen bir araç olduğuna katılmakta iken %22’si kararsızdır. Ankete katılanların %3’ü ise buna katılmamaktadır.

Bilgi teknolojisinin özel sektörde olduğu gibi kamu sektöründe de kullanımı gittikçe artmakta ve sofistike bir hal almaktadır. Gerek üretilen bilginin güvenlik standartlarına uygun bir şekilde depolanması ve korunması gerekse aktarılması gittikçe önem kazanmaktadır. Kaçınılmaz bir hal alan bilişim teknolojisi, yeni fırsatlar kadar yeni tehditler ve riskler de barındırmaktadır. Siber saldırılar, bilgi hırsızlığı, bilginin yasal ve etik kurallara aykırı olarak kullanımı, karşılaşılabilecek eylemlerden

bazılarıdır. Bilişim teknolojisi ve güvenliğinin bu kadar önemli hale gelmesi, iç denetçilerin de bu konuya gerekli önemi vermesi sonucunu doğurmaktadır.³⁸³

İç denetim mevzuatı, iç denetçilerin bilgi teknolojisi denetimi yapmalarını da öngörmektedir. Bu çerçevede iç denetçi, mevcut bilgi teknolojisi kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik ve uygunluk kadar güvenilirlik kriterleri çerçevesinde de değerlendirir. Önemi nedeniyle bilgi teknolojisi denetimi bu konuda özel eğitim almış iç denetçilerce yapılacaktır.

Performansla ilgili hususta olduğu gibi, bilgi teknolojisi ile ilgili hususta da ankete katılanların %25'inin kararsız olması veya katılmaması, geleneksel denetim yaklaşımının dışında olan bu iki hususta iç denetçilerin yeterince ikna olmadıklarını göstermektedir.

Ankete katılanların %94'ü, iç denetimin risk yönetim sisteminin etkililiğini değerlendiren bir süreç olduğuna katılmakta iken, %6'sı kararsızdır.

Performans ölçümü ve bilgi teknolojisi denetimi gibi, risk yönetim sisteminin değerlendirilmesi de iç denetim sisteminin yeni ve özgün bir tarafını oluşturmaktadır. Buna karşılık katılım düzeyinin, diğer iki husustan daha yüksek olması, iç denetçilerin "risk" kavramıyla oldukça ilgili olduklarını göstermektedir.

Ankete katılanların %87'si, iç denetimin mali tabloların doğruluğunu ve yeterliliğini ölçen bir araç olduğuna katılmakta olup %13'ü kararsızdır.

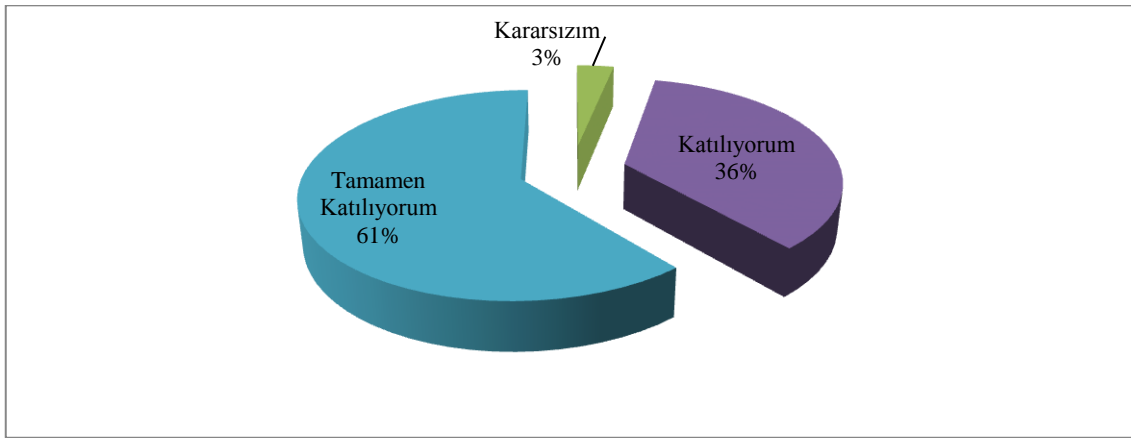
Mali tablolar denetimi, denetimin en tipik ve eski biçimlerinden biridir. İç denetimin, performans denetimi, bilgi teknolojisi denetimi gibi yeni denetim yöntemlerini geliştirmesi, geleneksel denetimin bu önemli türünün önemini azaltmamaktadır. Her ekonomik faaliyetin sonucunda mali tabloların üretimi gerekli olduğu gibi, gittikçe sofistike bir hal alan bilgi teknolojilerinden sonra bu tabloların doğruluğu ve yeterliliğini ölçmek de bir o kadar gereklidir. Bir başka deyişle tabloların sadece doğru olması yetmemekte, idarenin ihtiyacını karşılayacak yeterlilikte ve

³⁸³ İzzet Gökhan Özbilgin, "Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar", **Sayıştay Dergisi**, Sayı.49 (2003), s. 126.

amlıkta olması gerekmektedir. Ankete katılanların % 13'ü, iç denetimin mali tabloların doğruluğu ve yeterliliğini ölçen bir araç olduğu konusunda kararsızdır.

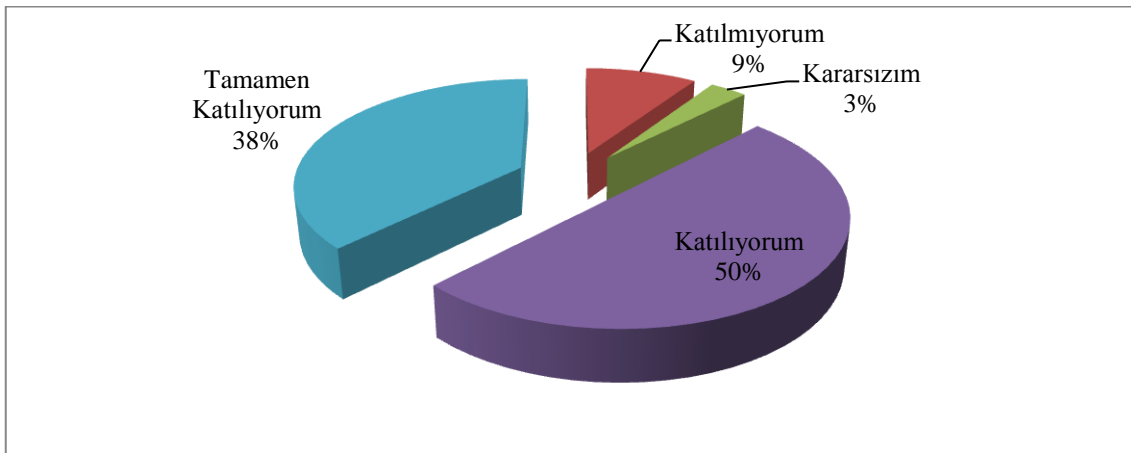
Ankete katılanların %94'ü, iç denetimin harcamaların hukuka uygunluğunu denetleyen bir araç olduğuna katılmakta, %6'sı ise katılmamaktadır.

Görüldüğü üzere; denetimin geleneksel işlevlerinden biri olan harcamaların hukuka uygunluğu konusuna iç denetçilerin katılım oranı, performans ölçümü ve bilgi teknolojisi gibi yeni alanlara göre daha yüksektir.



Şekil 2. İç Denetim Yönetime Yol Gösteren ve Danışmanlık Yapan Bir Araçtır.

İç denetimin yönetime yol gösteren ve danışmanlık yapan bir araç olduğuna ilişkin sonuçlar Şekil 2'de gösterilmiştir. Ankete katılanların çok büyük bir kısmı (%97) buna katılmaktadır. Ankete katılanların %3'ü ise bu konuda kararsızdır.

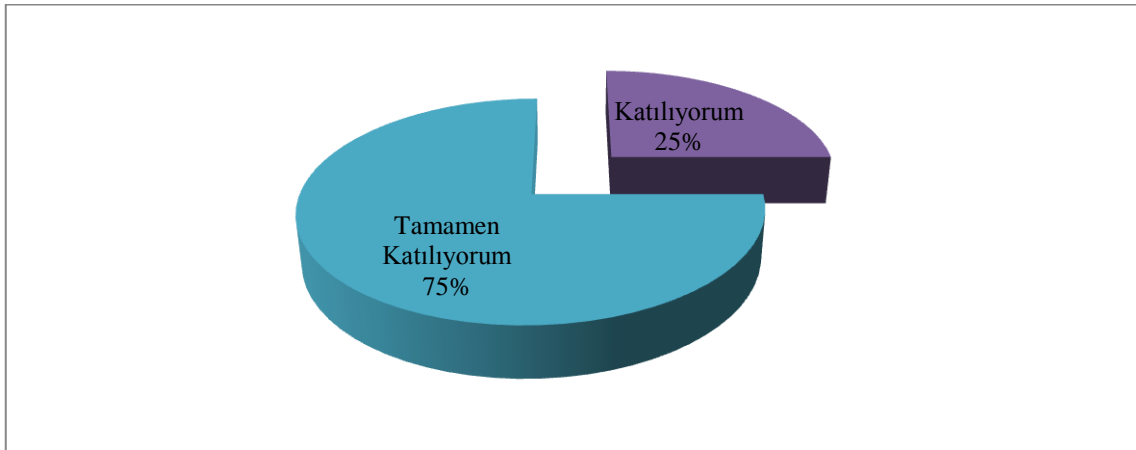


Şekil 3. İç Denetim Yolsuzlukların Önlenmesinden Önemli Bir Araçtır.

İç denetimin yolsuzlukların önlenmesinde önemli bir araç olduğuna ilişkin sonuçlar Şekil 3'te gösterilmiştir. Ankete katılanların %88'i iç denetimin yolsuzlukların önlenmesinde önemli bir araç olduğuna katılmakta, %9'u katılmamaktadır. Ankete katılanların %3'ü bu konuda kararsızdır.

Yolsuzluk ve denetim ilişkisi her zaman tartışılan konuların başında gelmektedir. 5018 sayılı Kanun'un hazırlanma ve görüşülme sürecinde, Türk kamu yönetim sisteminde yer alan bazı denetim birimleri, geleneksel teftiş birimlerinin etkisizleştirilerek yolsuzlukların artacağını iddia ederken, değişim sürecini yönetenler "2003 yılı Haziran ayı itibarıyla, 50'den fazla teftiş kurulunda 23.104 müfettiş, kontrolör, denetmen, hesap uzmanı ve diğer denetçi görev yapmaktadır. Belediyelerdeki müfettişler ile KİT'lerdeki teftiş kurullarında görev yapanlar bu sayıya dahil değildir. Bütün bunlara rağmen, yaşanan yolsuzluk ve usulsüzlükler, uluslararası alanda ve kamuoyu nezdinde kamu yönetimini küçük düşürmektedir"³⁸⁴ iddiası ile geleneksel denetim sisteminin yolsuzlukları engellemediğini vurgulamışlardır.

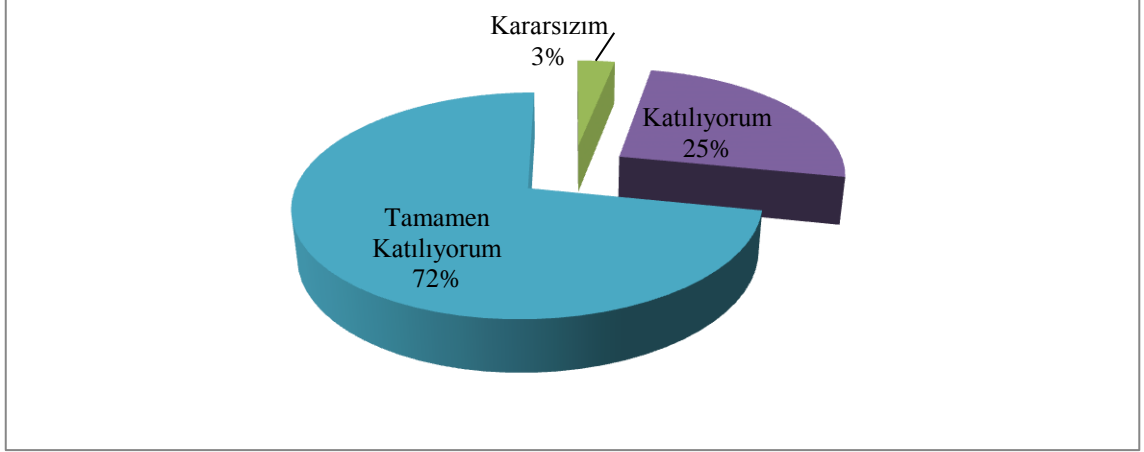
Ankete katılan iç denetçilerin %88'i, iç denetimin yolsuzlukları önlemede önemli bir araç olduğuna inanırken %12'sinin buna katılmaması veya kararsız kalması dikkate değerdir.



Şekil 4. İç Denetim Uluslararası İç Denetim Etik Kurallarına Uygun Olarak Yapılması Gereken Bir Faaliyettir.

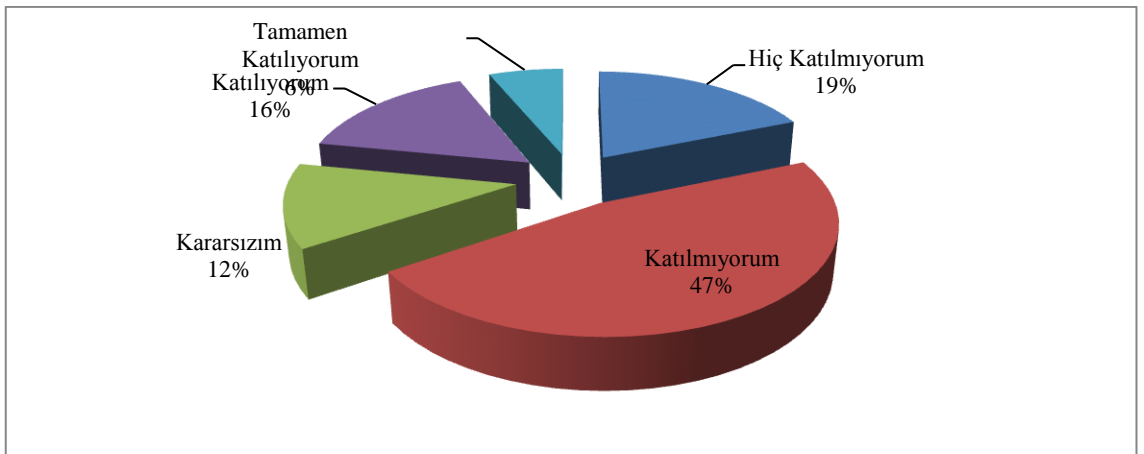
³⁸⁴ Dinçer ve Yılmaz, s. 104.

İç denetimin uluslararası iç denetim etik kurallarına uygun yapılması gereken bir faaliyet olduğuna ilişkin sonuçlar Şekil 4'te gösterilmiştir. Ankete katılanların tamamı, iç denetim faaliyetinin, uluslararası iç denetim etik kurallarına uygun olarak yapılması gerektiği görüşüne katılmaktadır. Bu durum iç denetçilerde “etik” kavramına yönelik algının yüksekliği anlamına gelmektedir.



Şekil 5. İç Denetim Uluslararası İç Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yapılması Gereken Bir Faaliyettir.

İç denetimin uluslararası iç denetim standartlarına uygun yapılması gereken bir faaliyet olduğuna ilişkin sonuçlar Şekil 5'te gösterilmiştir. Ankete katılanların %97'si iç denetim faaliyetinin, uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak yapılması gerektiği görüşüne katılmaktadır. Bu konuda %3 kararsız bulunmaktadır.

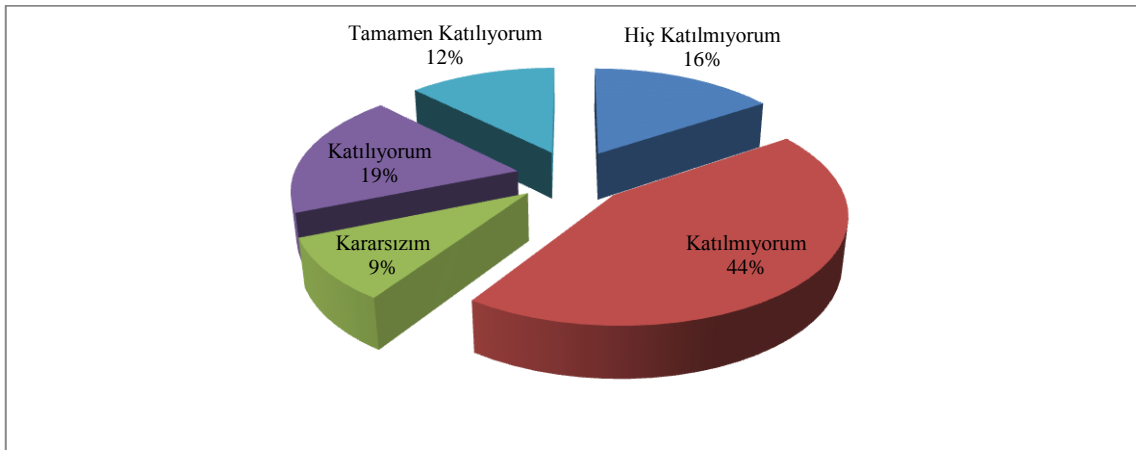


Şekil 6. İç Denetçinin Soruşturma Yetkisi Olmalıdır.

İç denetçinin soruşturma yetkisinin olması gerektiğine ilişkin sonuçlar Şekil 6'da gösterilmiştir. Ankete katılanların %66'sı iç denetçilerin soruşturma yetkisi olması gerektiği görüşüne katılmazken, %22'si katılmaktadır. Ayrıca ankete katılanların %12'si bu konuda kararsızdır.

Kamu sektöründe uygulamaya başlanan iç denetim ile teftiş birimlerinin görev ve yetki ayırımı başlangıcından beri tartışma konusu olmuştur. Geçiş sürecinde iç denetçi olarak atananların önemli bir kısmının geleneksel denetim birimlerinden seçilmiş olmaları, iç denetimin farklılığının yeterince içselleştirilmemesi gibi nedenler, iç denetçilerin soruşturma yetkisi talebinde bulunmalarına yol açmaktadır.

İç denetçilerin soruşturma yetkisinin olup olmadığı, İDKK'nın da gündemine gelmiştir. İDKK, 20.07.2007 tarih ve 14 sayılı Kararında: "İç denetçilerin görevleri arasında 4483 sayılı Kanun kapsamında soruşturma yapma görevi olmadığı gibi 5018 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinin (g) bendinde de belirtildiği üzere iç denetçinin denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bu durumu bildirmek ile sınırlı bir görevi olduğundan, İdaresi iç denetçilerine gerek kendi idareleri gerekse diğer yerel yönetimlerle ilgili olarak 4483 sayılı Kanuna göre görev verilemeyeceğine" karar vermiştir.³⁸⁵

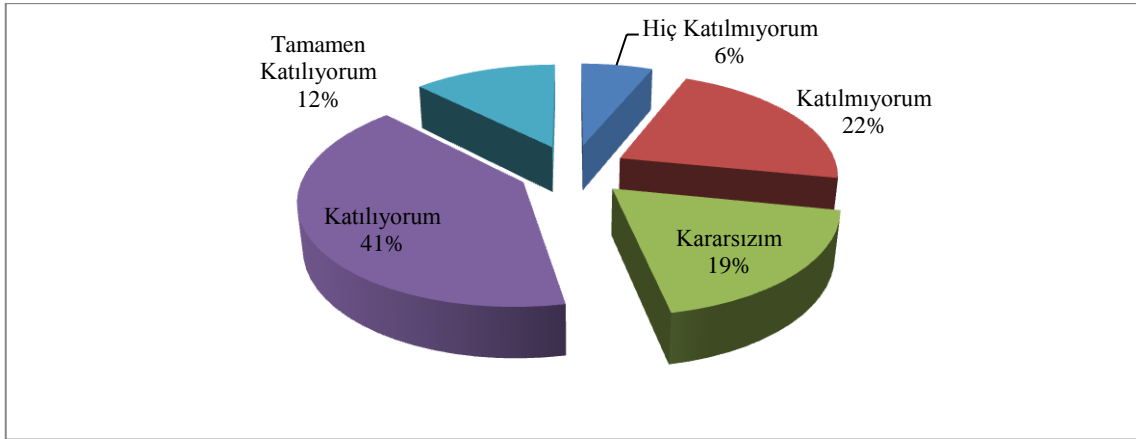


Şekil 7. İç Denetim Uygulama Süreçlerine Aktif Katılımı Gerekir.

³⁸⁵ <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/SSS/IcDenetcininSorusturmaGorevi.aspx>, (05 Ocak 2013).

Uygulama süreçlerine katılmamak, iç denetimin temel vazgeçilmezlerinden biridir. İç denetimin işlevlerinden biri olan danışmanlık faaliyeti sırasında da, danışmanlığın uygulama süreçleri ile karıştırılmaması hususu bilhassa önemsenmektedir. Buna karşın ankete katılanların %31'inin iç denetimin uygulama süreçlerine katılımını uygun görmesi, %9'luk da kararsız bir oranın olması, iç denetimin uygulama süreçlerine katılmama konusundaki yaklaşımının yeterince algılanamadığını göstermektedir.

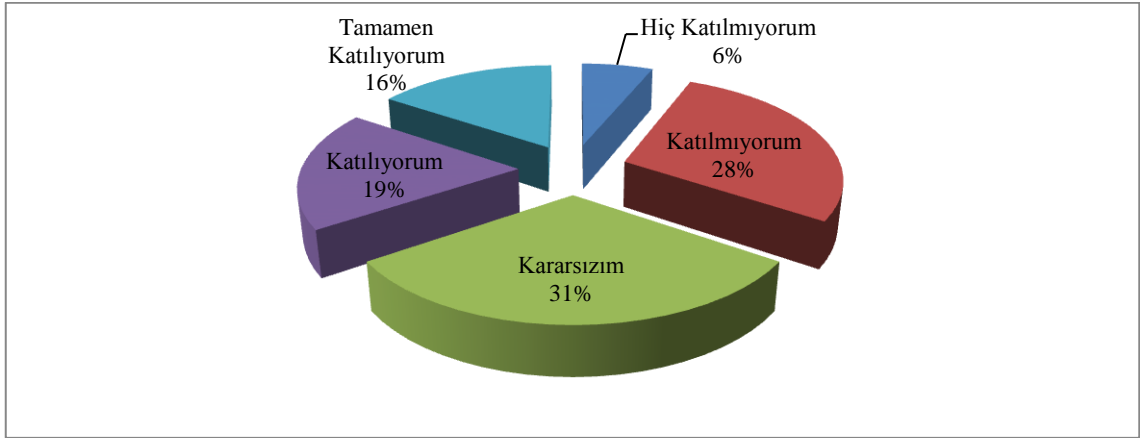
Yukarıda yer aldığı üzere; ankete katılanların %97'sinin iç denetim faaliyetinin uluslararası iç denetim standartlarına uygun yapılması gereken bir faaliyet olduğunu belirttikten sonra, bu ilkelere aykırı olarak uygulama süreçlerine katılımı savunmaları iç denetim algısındaki problemleri alanı daha belirgin kılmaktadır.



Şekil 8. İç Denetim Yöneticileri Koruyan Bir “Kalkan”dır.

İç denetimin yöneticileri koruyan bir “kalkan” olduğu yargısına ilişkin sonuçlar Şekil 8’de gösterilmiştir. Ankete katılanların %53’ü buna katılmakta iken %28’i katılmamaktadır. Katılımcıların %19’u kararsızdır.

İç denetim kişileri korumak yerine kuruma değer katan bir yaklaşımdır. İç denetimin ilgi alanına kurumsal risk yönetimi girmektedir. Ankete katılanların %53’ü iç denetimi, yöneticinin maruz kalabileceği tehditleri savuran bir yaklaşım olarak değerlendirmektedir.



Şekil 9. İç Denetim Koordinasyon Kurulu Rehberlik ve Koordinasyon İşlevini Yerine Getirmektedir.

İDKK'nın, rehberlik ve koordinasyon işlevini yerine getirdiğine ilişkin sonuçlar Şekil 9'da gösterilmiştir. Ankete katılanların %35'i İDKK'nın işlevini yerine getirdiğini düşünmektedir. %34'ü bu konuda olumsuz düşünmekte iken %31'i de kararsızdır.

İDKK, iç denetim sisteminin düzenlenmesi, izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve koordine edilmesini merkezi düzeyde yerine getirmekle görevlidir. İç denetim düzenlemeleri konusundaki yetkilerinin yanı sıra, İDKK'nın, iç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişkide de önemli bir rolü bulunmaktadır.

Ankete katılanların sadece %34'ünün İDKK'nın rehberlik ve koordinasyon işlevini yerine getirdiği hususuna katılması, iç denetçilerin İDKK konusundaki algılarının yönünü göstermektedir.

Ankete katılan iç denetçilerin büyükşehir belediyelerinde çalışıyor olmaları ve İDKK'nın bir taraftan Maliye Bakanlığı'nın herhangi bir birimi gibi çalışması, diğer taraftan İDKK üye belirlemelerinde yerel yönetimlerden temsilcilerin olmaması bu yargıyı pekiştiren etmenlerden biri olabilir.

4.5.2. İç Denetim İşlevi

Anketin bu bölümünde iç denetim faaliyetinin yürütülmesine ilişkin olarak denetçilere 26 soru yöneltilmiştir. Soruların bazılarında birden fazla seçeneği işaretleme

şansı tanınmış, bazılarında ise açık uçlu şık bırakılmıştır. Bu sorular ile bir taraftan iç denetimin teorik ve hukuksal düzeyde kurumsallaşması, diğer taraftan hukuki ve fiili durum arasındaki farklılık araştırılmıştır.

Tablo 20. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamında Neler Bulunmaktadır?

Denetim /Faaliyet Türü	Sayı	Yüzde
Sistem denetimi	29	91
Uygunluk denetimi	29	91
Mali denetim	17	53
Bilgi teknolojisi denetimi	11	34
Performans denetimi	8	25
Danışmanlık faaliyet	22	69

İç denetim faaliyetinin kapsamına ilişkin sonuçlar Tablo 20’de gösterilmiştir. Tüm faaliyet türlerinin yürütülmesi gerektiği için, ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır. Ankete katılan iç denetçilerin %91’i, kurumlarında yürütülen iç denetimin kapsamında hem sistem denetimi hem de uygunluk denetimi olduğunu belirtmişlerdir. Buna karşılık % 53’ü mali denetim, %34’ü bilgi teknolojisi denetimi, %25’i performans denetiminin kapsamda olduğunu belirtmiştir. Danışmanlık faaliyetinin yürütüldüğünü belirtenlerin oranının ise % 69 olduğu tespit edilmiştir.

Görüldüğü üzere henüz kamu kurumlarında iç denetim sisteminin öngördüğü tüm denetim türleri gerçekleştirilememektedir. Bilgi teknolojisi denetimi ve performans denetimi gibi yeni denetim türlerinde ise oranın oldukça düşük olduğu gözlenmektedir.

İç denetim mevzuatına göre 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kuruluşlarda yürütülen iç denetim kapsamında; uygunluk denetimi, mali denetim, sistem denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi olmak üzere beş çeşit denetim faaliyeti ile birlikte danışmanlık faaliyeti yürütülecektir.

Tablo 21. İç Denetçi Olarak Atanabilmek İçin Gereken Koşullar Nelerdir?

Koşul	Sayı	Yüzde
Ulusal kamu iç denetçi belgesine sahip olmak	26	81
En az lisans mezunu olmak	17	53
Uluslararası sertifikalı kamu denetçisi (CGAP) unvanına sahip olmak	2	6
Uluslararası sertifikalı iç denetçi (CIA) unvanına sahip olmak	1	3
En az yüksek lisans mezunu olmak	1	3

İç denetçi olarak atanabilmek için aranan koşullara ilişkin sonuçlar, Tablo 21’de gösterilmiştir. Ankete katılanların %81’i, ulusal kamu iç denetçi sertifikasına sahip olunması gerektiğini %53’ü en az lisans mezunu olmak gerektiğini, %6’sı uluslararası kamu denetçisi sertifikasına (CGAP) sahip olmak gerektiğini belirtmiştir. İç denetçi olarak atanabilmek için uluslararası iç denetim sertifikası (CIA) ve en az yüksek lisans mezunu olmak gerektiğini belirtenler de (%3) bulunmaktadır.

Kamu iç denetçi belgesine sahip olmak gibi zorunlu koşulların yanında bazı büyükşehir belediyelerinin iç denetçi olarak atanabilmek için CIA ve CGAP sertifikaları veya yüksek lisans mezunu olmak gibi daha yüksek nitelikler aradıkları anlaşılmaktadır. Nitelik ve yetkinlik artırıcı bu tür yaklaşımlar, iç denetimin kalitesini zamanla arttıracaktır.

Tablo 22. Üst Yöneticiye Bağlı Bir İç Denetim Biriminin Bulunup Bulunmadığı.

	Evet	Hayır
İç denetim biriminin çalışma yönergesi var mı?	32	-
Doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi var mı?	32	-
İç denetim birimi fiilen üst yöneticiye bağlı olarak mı çalışmaktadır?	27	2

Ankete katılan iç denetçilerin tamamı çalıştıkları iç denetim biriminin bir yönergesinin olduğunu belirtmişlerdir. Böylece tüm kurumlarda iç denetim birimlerinin çalışmalarına esas olan düzenlemenin belediye başkanları tarafından onaylanarak yürürlüğe konduğu anlaşılmaktadır.

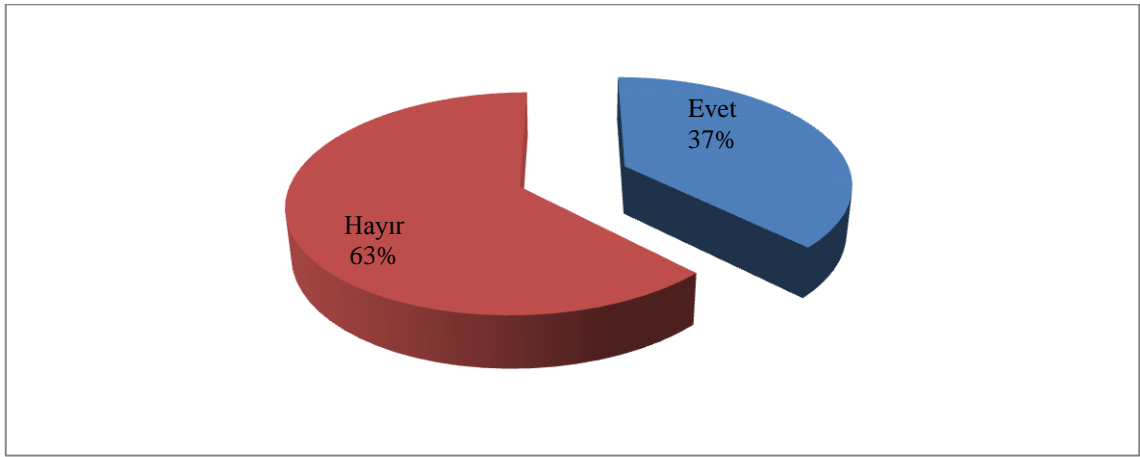
Bunun gibi, katılanların tamamı doğrudan üst yöneticiye bağlı bir iç denetim biriminin var olduğunu belirtmişlerdir. İç denetim biriminin doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışması hem üst yöneticinin, sorumluluğunun gereklerini yerine getirmesi hem de iç denetim faaliyetinin etkili ve verimli yürütülmesi için gereklidir.

Bütün büyükşehir belediyelerinde iç denetim biriminin teşekkülünün sağlandığı anlaşılmaktadır.

Buna karşılık; ankete katılanların %84’ü iç denetim biriminin fiilen üst yöneticiye bağlı olarak çalıştığını belirtirken %7’si bu konuda olumsuz cevap

vermektedir. Ankete katılanların %9'u ise bu soruya cevap vermemeyi tercih etmiştir. Bu soru ile hukuki durum ile fiili durum arasında bir fark olup olmadığı anlaşılmaya çalışılmıştır.

Görüldüğü üzere ankete katılanların tamamı doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim biriminin var olduğunu belirtirken, bu soru ile iç denetim biriminin fiilen üst yöneticiye bağlı olarak çalıştığını belirtenlerin oranı %84'e düşmüştür. Bu sonuç fiili durum ile hukuki durum arasında bir fark olduğunu göstermektedir.



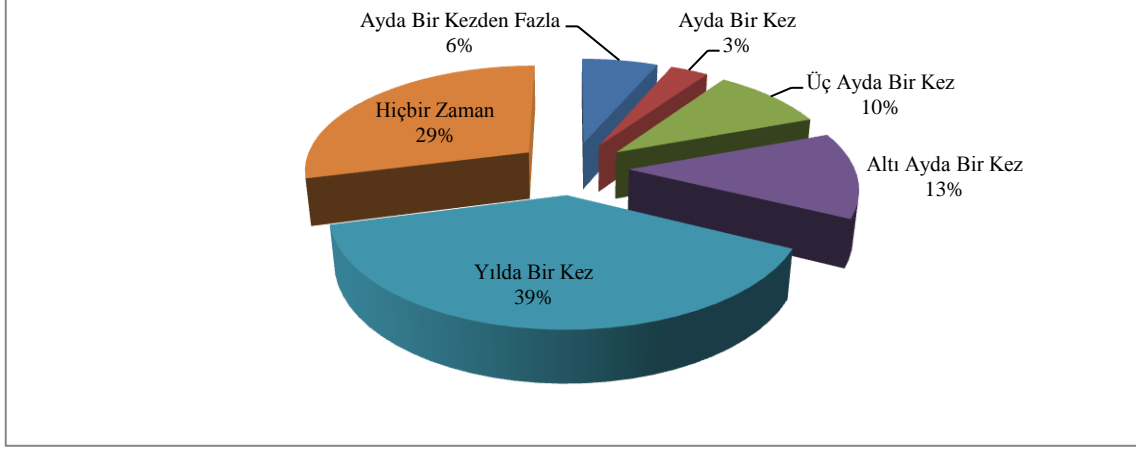
Şekil 10. İç Denetim Biriminin Bağımsız Bir Bütçesinin Bulunup Bulunmadığı

İç denetim biriminin kurumun bütçesi içinde bağımsız olarak yer alıp almadığına ilişkin soruya ankete katılanların %37'si evet derken %63'ü hayır cevabını vermiştir.

5018 sayılı Kanun'un ile getirilen yeniliklerden biri, harcama birimi ve harcama yetkilisi kavramlarıdır. Buna göre kurumların ödenek tahsisleri ve bütçe takipleri, harcama birimleri bazında yapılacaktır. Kurumsal harcamaların takibi ve analizine de imkân veren bu uygulamanın, karar üretme sürecinde harcama yetkilisine geniş inisiyatif tanıdığı tartışmasızdır. Performans denetimi de, bu harcama takdirinin belirlenmiş ilke, standart ve göstergelere uygun olarak yapılıp yapılmadığını ölçmek ile anlam kazanmaktadır.

İç denetim birimlerinin, kurumdaki diğer harcama birimlerinden farklı olarak, bağımsız bütçelerinin olmaması, iç denetim plan ve programının hazırlanmasından yurt

İç ve yurtdışı hizmet içi eğitim programlarına kadar hemen her alanda karar oluşturmasını olumsuz etkileyebilecektir.



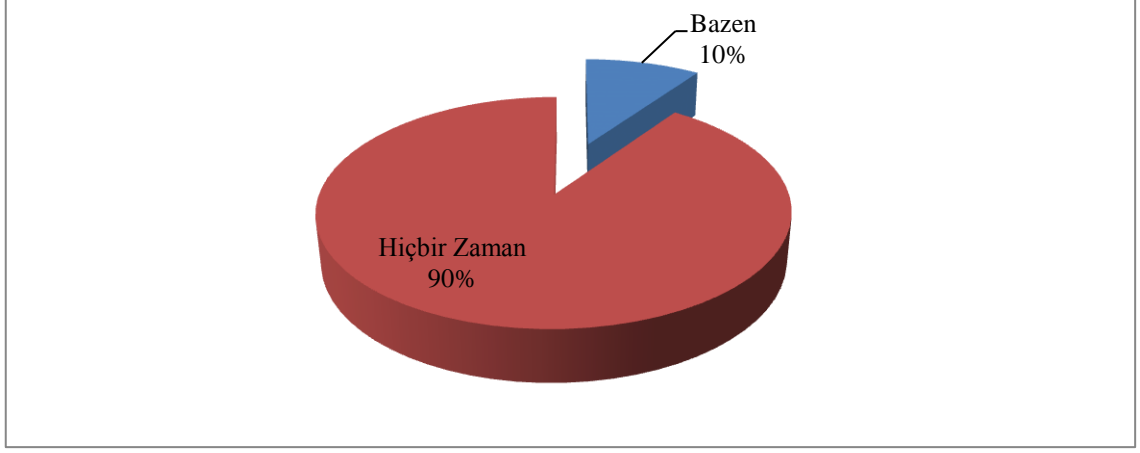
Şekil 11. İç Denetçinin Üst Yönetici İle Görüşme Sıklığı

İç denetçi ile üst yönetici arasındaki görüşme sıklığı Şekil 11’de gösterilmiştir. İç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişkinin doğru bir şekilde işlemesi iç denetim sisteminin gerekliliklerinden biridir. Bu ilişkinin araçlarından biri de iç denetçi ile üst yönetici arasında uygun zamanlarda görüşme olanağının sağlanmasıdır. Bu konuda sorulan soruya anketi cevaplayanların %29’u üst yönetici ile hiç görüşmediğini belirtirken, %39’u yılda bir kez görüştüğünü açıklamıştır. Ankete katılanların %13’ü altı ayda bir kez, % 10’u üç ayda bir kez , %3’ü ayda bir kez görüştüğünü belirtirken, ayda bir kezden fazla üst yönetici ile görüştüğünü belirtenlerin oranı %6’dır.

Üst yöneticinin iç denetim ile ilgili yönetsel işlerin bir kısmını iç denetim birim başkanı ile yürütmesi doğaldır. Fakat iç denetim düzenlemelerinde iç denetim birim başkanına daha çok “yönetsel koordinasyon” işlevi tanındığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle iç denetçiler ile iç denetim birim başkanı arasında, kamu yönetimindeki geleneksel üst-ast ilişkisinin olmadığı bilhassa vurgulanmıştır. Ayrıca iç denetim planı ve programının hazırlanmasında da üst yönetici ile iç denetçiler arasında görüş alışverişinin olması gereklidir.

Ankete katılanların azımsanmayacak bir kısmının (%29) üst yönetici ile hiç görüşmediğini belirtmesi, daha fazla bir kısmının da (%39) üst yönetici ile ancak yılda

bir kez görüştüğünü belirtmesi, üst yönetici – iç denetçi ilişkisinde bir eksikliği göstermektedir.



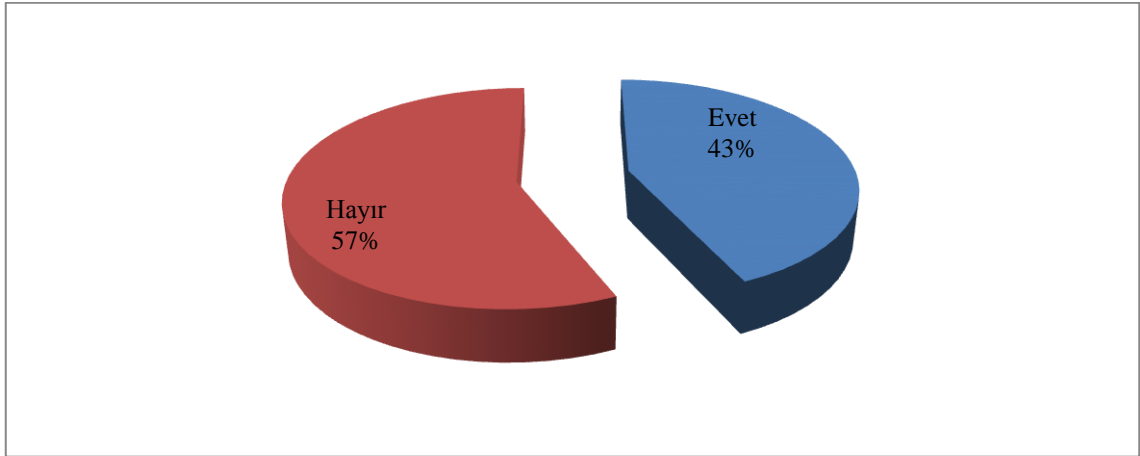
Şekil 12. Üst Yöneticinin Müdahalesine Maruz Kalıp Kalınmadığı

İç denetçilerin rapor hazırlama sırasında üst yöneticinin müdahalesine maruz kalıp kalmadığına ilişkin sonuçlar Şekil 12’de gösterilmiştir. Ankete katılanların %90’ı rapor hazırlarken üst yöneticinin müdahalesine maruz kalmadığını belirtirken, %10’u bazen üst yönetimin müdahalesine maruz kaldığını belirtmiştir.

İç denetim planı ve programının hazırlanması sırasında üst yöneticinin görüş ve önerilerinin alınması, üst yöneticinin risk değerlendirmelerinin dikkate alınması gerekir. Fakat iç denetçilerin rapor hazırlama sırasında hiçbir şekilde müdahaleye maruz kalmamaları, raporlarını meslek etik kuralları ve çalışma ve raporlama standartlarına uygun olarak hazırlamaları gerekmektedir.

Ayrıca, ankete katılanların %97’si raporlarını belediye başkanına sunduklarını belirtirken %3’ü iç denetim birim başkanına sunduğunu belirtmiştir.

Üst yönetici ile iç denetçi arasında görüş ayrılığı ortaya çıktığı takdirde bir uzlaşma mekanizmasının var olup olmadığına ilişkin sonuçlar Şekil 13’de gösterilmiştir. Ankete katılanların %57’si, bir uzlaşma mekanizmasının olmadığını belirtirken, %43’ü uzlaşma mekanizmasının olduğunu belirtmiştir.



Şekil 13. Üst Yönetici ile İç Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılığında Uzlaşma Mekanizmasının Bulunup Bulunmadığı

İDKK'nın görevlerinden biri; "iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak"tır. Ankete katılanların %57'sinin buna rağmen bir uzlaşma mekanizması olmadığını düşünmeleri, yukarıda İDKK'nın rehberlik ve koordinasyon işlevini yerine getirip getirmediğine ilişkin sonuçlarla birlikte değerlendirildiğinde; iç denetçiler ile İDKK arasında önemli bir iletişim probleminin varlığına ve İDKK'nın görev ve yetkilerini yerine getirmede yeterince aktif olmadığına işaret etmektedir.

Tablo 23. İç Denetimde En Çok Zaman Alan Faaliyetler

Faaliyet	Sayı	Yüzde (%)
İç denetim materyal ve prosedürlerine yönelik işlemler	25	78
Risk analizleri	23	72
Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimi	20	63
Hukuka uygunluk denetimi	19	59
Danışmanlık faaliyeti	13	41
Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımına yönelik incelemeler	10	31
Stratejik plan ve performans programına uygunluk	4	13
Hata, hile, suistimal ve yolsuzluk araştırmaları	4	13

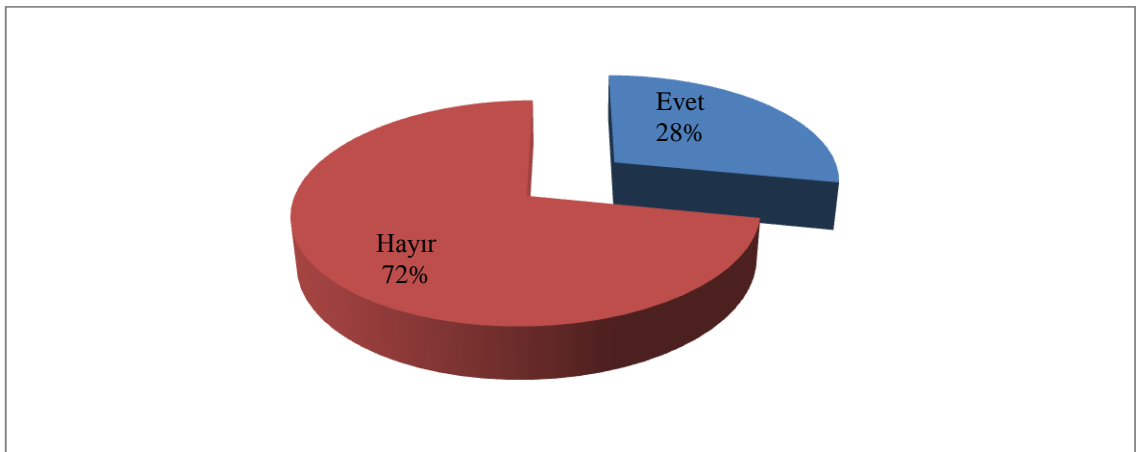
İç denetim faaliyeti sırasında en çok zaman alan faaliyetlere ilişkin sonuçlar Tablo 23'de gösterilmiştir. Ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır.

İç denetim, 508 sayılı Kanun ile 2006 yılından itibaren Türk kamu yönetimine dahil olmuştur. Yeni olan bu denetim sisteminde iç denetçilerin zamanlarını daha çok hangi faaliyet ve süreçlere harcadıkları önemlidir.

İç denetim faaliyeti sırasında zamanlarını en fazla ne için harcadıkları konusunda sorulan soruyu, ankete katılanların %78'i, "iç denetim materyal ve prosedürlerine yönelik işlemler" olarak cevaplamıştır. İç denetim prosedürlerinden sonra en yüksek düzeyi %72 ile "risk analizleri" almaktadır. Daha sonra sırasıyla; %63 ile mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimi, %59 ile hukuka uygunluk denetimi, %41 ile danışmanlık faaliyeti, %31 ile kaynakların ekonomik ve verimli kullanımına yönelik incelemeler, %13'er ile stratejik plan ve performans programına uygunluk ve hata, hile, suistimal ve yolsuzluk araştırmaları gelmektedir.

İç denetim ile ilgili materyal ve prosedürlerin iç denetçileri bu kadar meşgul etmesi, kamu bürokrasisinde "kırtasiyecilik" olarak adlandırılan, faaliyetlerin sonuçlarından çok süreç ve prosedürleri ile ilgilenmeyi ifade eden verimsizliğe yol açma riski taşımaktadır.

Sonuç odaklı bir yaklaşımı ifade eden ve bu gerekçeyle Türk kamu yönetimine dahil edilen iç denetimin, bizzat kendisinin, şekil ve prosedürlerden ibaret bir faaliyet haline gelme riski bulunmaktadır.

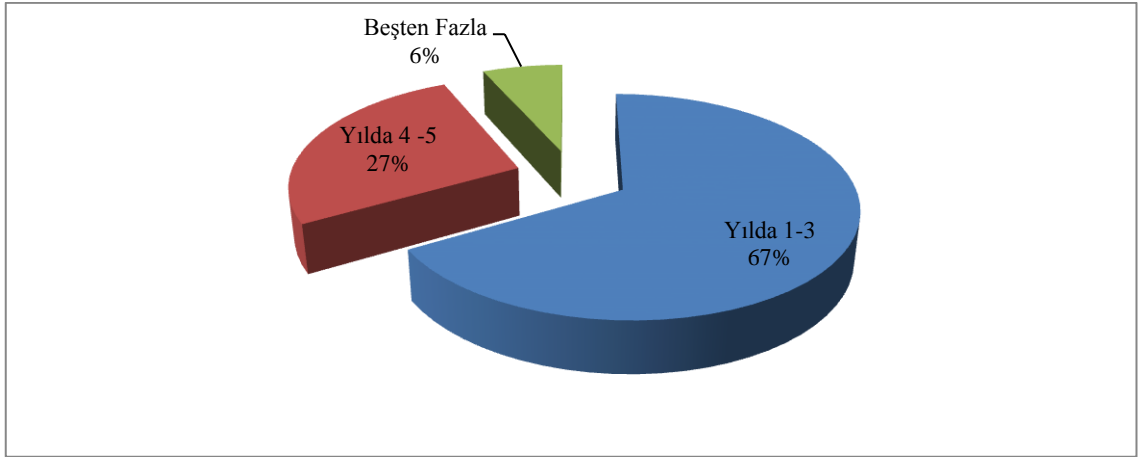


Şekil 14. İç Denetçilerin Kurumlarında İç Kontrol Sistemini Değerlendiren Bir Rapor Hazırlayıp Hazırlamadığı

İç denetçilerin kurumlarında iç kontrol sistemini değerlendiren bir rapor hazırlayıp hazırlamadığına ilişkin sonuçlar Şekil 14'te görülmektedir. Ankete katılan iç denetçilerin %28'i, kurumlarında iç kontrol sistemini bütünsel olarak değerlendiren bir rapor hazırlamış iken %72'si henüz böyle bir rapor hazırlamamıştır.

İç denetçi; kurumun iç kontrol sistemini analiz etmek, etkililiğini değerlendirmek, yeterliliğini gözden geçirerek iç kontrol sisteminin kurumun amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşması için yeterli olup olmadığını belirlemek yoluyla yönetime hizmet eder.

Bu nedenle; işlemlerin tek tek incelenmesinden çok, iç kontrol sisteminin bütünsel olarak değerlendirilmesi iç denetimin yönetime sunacağı önemli katkılardan biridir. İç denetçilerin büyük bir kısmının (%72) henüz iç kontrol sistemini değerlendiren bir rapor hazırlamaması, hem iç kontrol sisteminin kurumlarda kurulup işletilmesine ilişkin bir eksikliğe hem de, kurulmuşsa, bu sistemin yönetime makul bir güvence sağlayıp sağlamadığı konusunda zaafiyete işaret etmektedir.



Şekil 15. Rapor Hazırlama Sıklığı

Ankete katılanların hangi sıklıkta rapor hazırladıklarına ilişkin sonuçlar, Şekil 15'te gösterilmiştir. Ankete katılanların %67'si yılda 1- 3 rapor hazırladıklarını, %27'si yılda 4-5 rapor hazırladıklarını belirtirken, %6'sı yılda beşten fazla rapor hazırladıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 24. İç Denetim Planı Hazırlanırken Neler Dikkate Alınmaktadır?

Dikkate Alınan Husus	Sayı	Yüzde (%)
Risk esaslı denetim metodolojisi	25	78
Birim yöneticileri ile istişare	16	50
Bir önceki yılın denetim planı	15	47
Üst yönetimin ricaları	13	41
Yasal kuralların gereklilikleri	10	31
Dış denetçilerin eleştirisi ve önerileri	7	22

İç denetim planı hazırlanırken nelerin dikkate alındığına ilişkin sonuçlar Tablo 24’te yer almaktadır. Ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır. Ankete katılanların % 78’i İç denetim planı hazırlanırken risk esaslı denetim metodolojisi kullandığını belirtirken, %50 si birim yöneticileri ile istişare ettiğini, %47’si bir önceki yılın denetim planını dikkate aldığını, %41’i üst yönetimin ricalarını dikkate aldığını, %31’i yasal gereklilikleri dikkate aldığını belirtmektedir. İç denetim planını hazırlarken dış denetçilerin eleştirisi ve önerilerinin dikkate alındığını belirtenlerin oranı ise %22’dir.

İç denetim planının hazırlanmasında risk değerlendirmelerini kullanmanın yüksekliği dikkat çekmektedir. Bu durum iç denetçilerin “risk değerlendirmeleri”ne gittikçe daha fazla önem verdiklerini göstermektedir.

Diğer taraftan dikkat çeken hususlardan biri de iç denetim planının hazırlanmasında dış denetçilerin eleştirisi ve önerilerinin dikkate alınma oranıdır. Kurumla ilişkilerine göre iç denetçi – dış denetçi şeklinde bir ayırma tabi tutulsalar da aynı amaca hizmet eden iç ve dış denetçiler arasında makul bir ilişki ve işbirliği, kurumun ve kamunun toplam faydasını arttıracaktır.

Yürütülen iç denetimin kapsamına nelerin girdiğine ilişkin sonuçlar Tablo 25’te yer almaktadır. Ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır. Ankete katılanların %91’i iç kontrol sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesi, %88’i hukuk kurallarına uygunluk, %63’ü kurumsal yönetimin gözden geçirilmesi, %53’ü kurumsal risk yönetim süreci ve operasyonel riskler, %44’ü etik ilkelere uygunluk, %38’i finansal riskler, %31’i bilişim sistemleri ve güvenliği %16’sı yolsuzluk ve suistimal soruşturmaları, %9’u strateji ve performans

göstergelerinin gözden geçirilmesi ve sürdürülebilirlik denetimi, %3'ü dış denetime desteğin iç denetim faaliyetinin kapsamına girdiğini belirtmiştir.

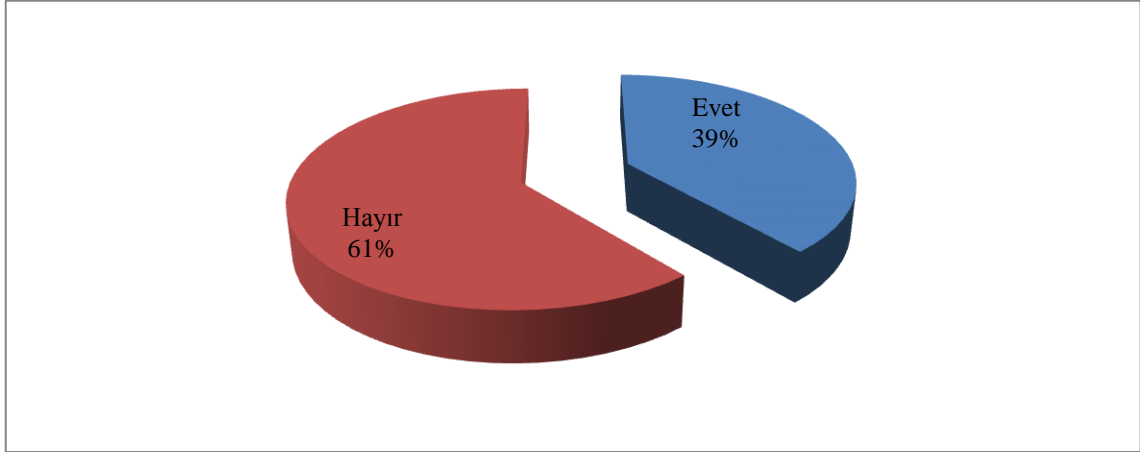
Tablo 25. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamına Neler Girmektedir?

Konu	Sayı	Yüzde (%)
İç kontrol sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesi	29	91
Hukuk kurallarına uygunluk	28	88
Kurumsal yönetimin gözden geçirilmesi	20	63
Kurumsal risk yönetim süreci	17	53
Operasyonel riskler	17	53
Etik ilkelere uygunluk.	14	44
Finansal riskler	12	38
Bilişim sistemleri ve güvenliği	10	31
Yolsuzluk ve suistimal soruşturmaları	5	16
Strateji ve performans göstergelerinin gözden geçirilmesi	3	9
Sürdürülebilirlik denetimi	3	9
Dış denetime destek	1	3

Yukarıda görüldüğü üzere, iç denetçilerin çok önemli bir kısmının iç kontrol konusunda bütünsel bir rapor hazırlamamış olmasına rağmen, %91'inin iç kontrol sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesinin iç denetim faaliyetinin kapsamında yer aldığını belirtmesi ilginçtir. Bu da birimler veya işlemler bazında kontrol süreçlerinin gözden geçirildiği ancak sisteme bütünsel olarak bakılmadığı anlamına gelmektedir.

Diğer yandan soruşturma görevi iç denetçilerce yapılmaması gereken bir iş olmasına rağmen, katılanların %16'sının yolsuzluk ve suistimal soruşturmasını iç denetimin kapsamında olduğunu belirtmesi, üst yöneticilerin iç denetçilerin bir kısmını yetkili olmadıkları alanlarda görevlendirdikleri anlamına gelmektedir.

Ayrıca, kurumsal riskler ve hukuk kurallarına uygunluk konusundaki oranlar daha yüksek düzeyde iken, strateji ve performans göstergelerinin gözden geçirilmesinin kapsamda olduğunu söyleyenlerin oranının %9 düzeyinde olması, performans ile ilgili faaliyetlerin soruşturma düzeyinde bile olmadığını göstermektedir.



Şekil 16. İç Denetçilerin Performansının Ölçülüp Ölçülmediği

İç denetçilerin performansının ölçülüp ölçülmediğine ilişkin sonuçlar Şekil 16’da gösterilmiştir. Ankete katılanların %39’u iç denetçilerin performansının ölçüldüğünü belirtirken, %61’i iç denetçilerin performansının ölçülmediğini belirtmiştir.

Tablo 26. İç Denetçilerin Performansının Ölçülme Yöntemi

Yöntem	Sayı	Yüzde (%)
Kabul edilen ve uygulanan önerilerin sayısı	6	19
Özdeğerlendirme yöntemi	4	13
Yapılan anket çalışmaları	4	13
Denetim planını uygulama oranı	4	13
Tespit edilen önemli risklerin sayısı	1	3
İç denetim birim başkanının değerlendirmesi	1	3
Subjektif değerlendirme yapılmaktadır	1	3

İç denetçilerin performansının ölçülme yöntemine ilişkin sonuçlar Tablo 26’da yer almaktadır. Ankete katılanların %19’u iç denetçilerin performansının kabul edilen önerilerin sayısı ile % 13’ü öz değerlendirme yöntemi, yapılan anket çalışmaları ve denetim planını uygulama oranı ile %3’ü tespit edilen önemli risklerin sayısı ile ölçüldüğünü belirtmektedir. Ankete katılanların bir kısmı ise, sorunun açık uçlu kısmında; objektif kriterlerle performans ölçümü yapılmadığını, subjektif değerlendirme yapıldığını veya iç denetim birim başkanının değerlendirmesi ile performans ölçümü yapıldığını belirtmişlerdir.

Sonuçlar, iç denetçilerin performansının ölçümüne yönelik objektif bir değerlendirme yapılmadığını, kriterler konmadığını, çoğu kurumda ise bunun hiç

yapılmadığını göstermektedir. Oysa performans denetimi yapan aktörlerin performansının da değerlendirme konusu yapılması gerekir.

Tablo 27. İç Denetçilerin Yurtiçi ve Yurtdışında Eğitim Alıp Almadıkları.

	Evet	Hayır
Hizmet içi eğitim aldınız mı?	31	1
Eğitim amacıyla yurt dışına gönderildiniz mi?	-	32

İç denetçilerin hizmet içi eğitim alıp almadıklarına ve yurtdışına eğitim amacıyla gönderilip gönderilmediğine ilişkin sonuçlar Tablo 27’de yer almıştır.

Ankete katılanların %97’si iç denetçi olarak atandıktan sonra hizmet içi eğitim aldığını belirtirken, %3’ü hizmet içi eğitim almadığını belirtmiştir. Buna karşılık ankete katılanların hiç biri eğitim amacıyla yurtdışına gönderilmemiştir.

Hizmet içi eğitim alanların oranı %97 düzeyinde iken, iç denetçilerden eğitim amacıyla yurtdışına gönderilen kimsenin bulunmaması manidardır.

İç denetim mevzuatında iç denetçilerin gerek yurt içinde gerek yurt dışında eğitim amacıyla bulunmaları konusunda önemli kolaylıklar sağlanmıştır. Bu hem iç denetçilerin mesleki gelişimi hem de yabancı dil öğrenimleri için önemlidir. Ancak bu konuda hem merkezi düzeyde düzenleme yapan kuruluşların hem de kurumların istekli olmadığı görülmektedir. Örnek olarak; bir çok kurum, personel seçiminde yabancı dil düzeyi konusundaki standartları gittikçe yükseltirken, İDKK, iç denetçi adayları için başvuru şartlarından gerekli yabancı dil puanı düzeyini düşürmüştür.

Yetkinlik, yeterlilik ve performans standartlarının yanında, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örneklerinin son derece önemli olduğu, sistemi bütünsel olarak değerlendirmenin öne çıktığı iç denetim faaliyetlerinde bu fonksiyonların gözardı edildiği, geleneksel denetim biçim ve yapılanmasına benzer arayışlar olduğu göze çarpmaktadır.

İç denetim rapor sonuçları konusunda kamuoyunu bilgilendirmeye ilişkin sonuçlar Tablo 28’de yer almıştır. Ankete katılanların tamamı iç denetim raporlarının kamuoyuna açıklanmadığını belirtmiştir.

Tablo 28. İç Denetim Raporlarının Kamuoyuna Açıklanması

	Evet	Hayır
İç denetim raporlar sonuçları kamuoyuna açıklanıyor mu?	-	32
İç denetim rapor sonuçları belediye meclisinin bilgisine sunuluyor mu?	1	31
Faaliyet raporlarında iç denetim sonuçlarına yer veriliyor mu?	23	8

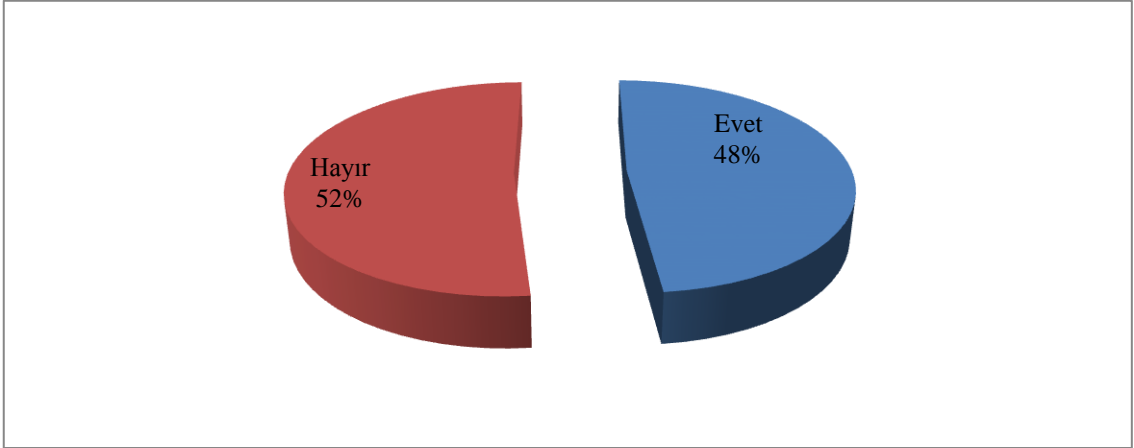
Ankete katılanların %97'si iç denetim raporlarının belediye meclisinin bilgisine sunulmadığını belirtirken, %3'ü raporların belediye meclisinin bilgisine sunulduğunu belirtmiştir.

Ankete katılanların %74'ü kurumların faaliyet raporlarında iç denetim sonuçlarına yer verildiğini belirtirken, %26'sı faaliyet raporlarında iç denetim sonuçlarına yer verilmediğini belirtmektedir.

Sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde 5018 sayılı Kanun'un temel ilkelerinden biri olan "saydamlık" ilkesinin gereği olarak yapılması gereken bazı işlemlerin yapılmadığı görülmektedir.

Her türlü denetim raporunun ayrıntılı olarak kamuoyuna açıklanması beklenemez. Fakat denetim sonuçlarının kamuoyunun bilgisine, mevzuatın öngördüğü yöntemlerle, sunulması gerekir. Belediyelerde genel yönetim kapsamındaki diğer idarelerden farklı olarak denetim sonuçlarının belediye meclisinin bilgisine sunulması gerekmektedir.

Faaliyet raporlarında denetim sonuçlarına yer verilmesi, belediye meclisini bilgilendirmenin yollarından biridir. Ankete katılanların %26'sının denetim sonuçlarının faaliyet raporlarında yer almadığını belirtmesi, saydamlık ilkesinin ihlal edilmesi anlamına gelmektedir.



Şekil 17. İç Denetim Birimi ile Teftiş Biriminin Rolünün Açıkça Belirlenip Belirlenmediği

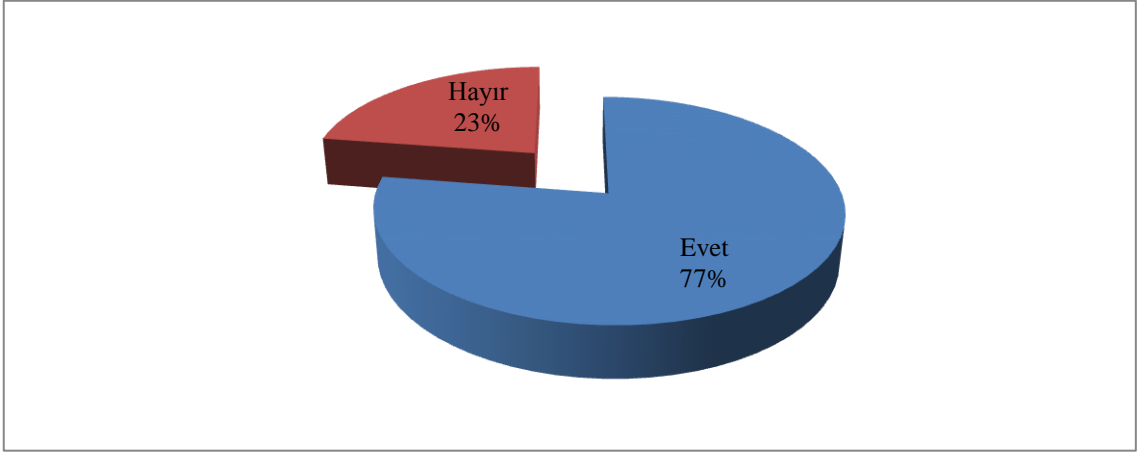
İç denetim birimi ile teftiş biriminin görev ve yetkilerinin açıkça belirlenip belirlenmediğine ilişkin sonuçlar Şekil 17’de yer almaktadır. İç denetimin, yönetim sistemine girmesiyle, kurumların organizasyon yapısında yer alan teftiş birimleri ile görev ve yetkilerinin net olarak ayrılması ve tanımlanması son derece önemli bir hal almıştır. Ankete katılanların %47’si iç denetim birimi ile teftiş biriminin rolünün açıkça belirlendiğini belirtirken, %52’si böyle bir belirlemenin olmadığını söylemektedir.

Ankete katılanların %52’sinin, iç denetim ile teftiş birimleri arasında görev ayırımının net olarak belirlenmediğini belirtmesi, uygulamada iç içe geçen aykırı uygulamaların yer bulduğunu göstermektedir. İç denetçilerin faaliyetleri arasında hiçbir şekilde yer almaması gereken soruşturma işinin bazı kurumların iç denetçilerince yerine getirildiği ve iç denetim faaliyeti kapsamında değerlendirildiği yukarıda görülmüştü.

İç denetim sisteminin beklenen faydayı üretmesi için teftiş birimleri ile görev ve yetkilerinin tartışmaya yer bırakmayacak şekilde ayrılması ve belirlenmesi gerekir.

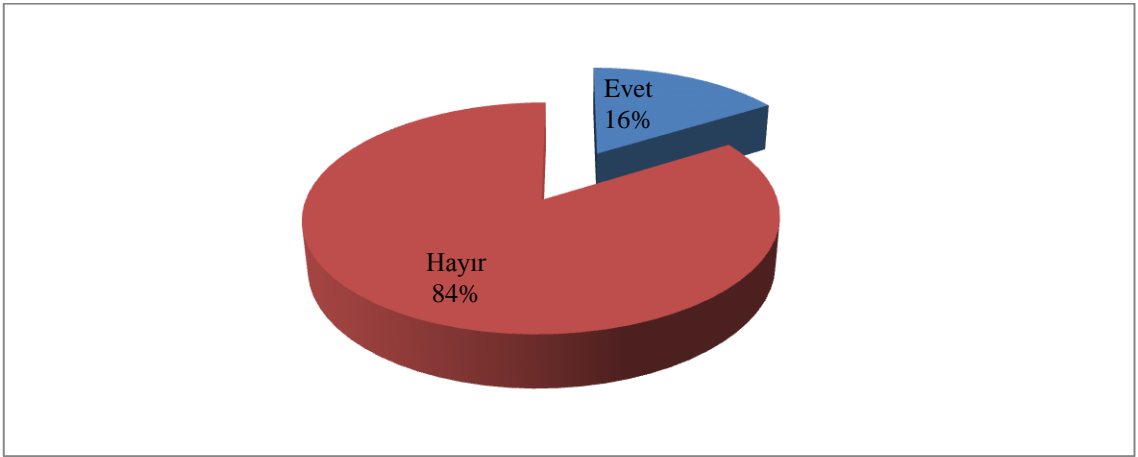
İç denetçilerin önerilerinin üst yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığına ilişkin sonuçlar Şekil 18’de gösterilmiştir.

Ankete katılanların %77’si iç denetçilerin önerilerinin üst yönetici tarafından dikkate alındığını belirtirken, %23’ü ise önerilerin üst yönetici tarafından dikkate alınmadığını belirtmektedir.



Şekil 18. İç Denetçilerin Önerilerinin Üst Yönetim Tarafından Dikkate Alınıp Alınmadığı

Bilişim teknolojileri konusunda uzmanlaşmış iç denetçi bulunup bulunmadığına ilişkin sonuçlar Şekil 19’da gösterilmiştir. İç denetim ile ilgili düzenlemelerde bilişim teknolojileri konusundaki denetimin farklılığı ve özelliği vurgulanmıştır. Bilişim teknolojileri konusunda uzmanlaşmış iç denetçi olup olmadığı sorusuna ankete katılanların %84’ü hayır cevabını verirken, %16’sı evet cevabını vermiştir.



Şekil 19. Bilişim Teknolojileri Konusunda Uzmanlaşmış İç Denetçi Bulunup Bulunmadığı

Gittikçe artan oranlarda ve süreçlerin tamamında kullanılan bilişim teknolojileri konusunda yeterli sayıda iç denetçi olmaması, iç denetimin en önemli açıklarından biridir. Bu konuda hem merkezi düzeyde hem de kurumsal düzeyde yeterli çabanın gösterilmediği anlaşılmaktadır.

4.5.3. İç Denetimin Geleceği

Bu bölümde iç denetçilere iç denetimin geleceğine ilişkin öngörü ve beklentileri konusunda 7 adet soru sorulmuş, iç denetçilerin beklentileri anlaşılmaya çalışılmıştır.

Tablo 29. İç Denetimin En Önemli Sorunu Nedir?

İç Denetim Sisteminin Sorunları	Sayı	Yüzde (%)
İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun bağımsız olmaması	30	94
Üst yönetimin farkındalığının yetersizliği	25	78
Denetçilerin kapasite ve yeterliliğinde zaafiyet	17	53
İç denetim süreç ve prosedürlerinin aşırı bürokrasiye yol açması	13	41
İç denetim birimi ve teftiş biriminin birlikte var olması	11	34
Denetim komitesinin bulunmaması	11	34
İç denetim biriminin kurum içinde bağımsız olmaması	9	28
İç denetçinin soruşturma yetkisinin olmaması	1	3
Merkezi hükümetin kayıtsızlığı	1	3

İç denetimin en önemli sorununun ne olduğu konusunda elde edilen veriler Tablo 29'da gösterilmektedir. Ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır. İç denetim sisteminin en önemli sorununun ne olduğuna ilişkin soruya verilen cevaplarda en yüksek düzeyi % 94 ile İDKK'nın bağımsız olmaması almaktadır. Bunu %78 ile üst yönetimin farkındalığının yetersizliği takip etmektedir. Daha sonra sırasıyla %53 ile denetçilerin kapasite ve yeterliliğinde zaafiyet, %41 ile iç denetim süreç ve prosedürlerinin aşırı bürokrasiye yol açması, %34 ile iç denetim birimi ve teftiş biriminin birlikte var olması ve denetim komitesinin bulunmaması, %28 ile iç denetim biriminin kurum içinde bağımsız olmaması, %3 ile iç denetçinin soruşturma yetkisinin olmaması takip etmektedir. Ankete katılanların % 3'ü ise merkezi hükümetin kayıtsızlığının en önemli sorun olduğunu belirtmiştir.

Ankete katılanların önemli bir kısmının İDKK'nın görev ve yetkilerini yerine getirdiği konusunda olumsuz düşünceye sahip olduğu daha önce görülmüştü. İDKK'nın görev ve yetkilerini yerine getirdiğine inanan iç denetçiler dahil neredeyse tamamının İDKK'nın bağımsız olmamasını, iç denetimin en önemli sorunu olarak görmesi, İDKK'nın yapısının gözden geçirilmesi ihtiyacını ortaya koymaktadır.

İkinci sırada yer alan üst yönetimin farkındalığının yetersizliği de bununla bağlantılıdır. Çünkü üst yöneticinin iç denetim sistemi konusunda bilgi sahibi kılınması ve gerekli adımları atmasının sağlanması da İDKK'dan beklenmektedir.

İç denetçilerin kendilerine karşı eleştirel yaklaşımda bulunabildikleri görülmektedir. Bu çerçevede, iç denetçilerin kapasite ve niteliklerindeki zaafiyeti üçüncü en önemli problem olarak görmeleri, daha önce ifade ettiğimiz yurt içi – yurt dışı eğitimin önemini bir kez daha hatırlatmaktadır. Bunun yanı sıra iç denetim prosedürünün gerektirdiği kırtasiyecilik de ciddi şikayet konusudur.

İç denetim birimleri ile teftiş birimlerinin aynı kurumda görev ve yetkilerinin açık bir şekilde belirlenmeden çalışması bir diğer problem olarak görülmektedir.

Burada dikkati çeken konulardan biri de; iç denetçilerin Türkiye'de SPK ve bankacılık sektöründe etkin olarak faaliyet gösteren “denetim komitesi”nin bulunmamasını % 34 oranı ile iç denetimin önemli sorunlarından biri olarak görmesidir. Bu durum; hem iç denetçi ile üst yönetici arasında sağlıklı bir ilişkinin yokluğu hem de İDKK'ya yüklenen bazı fonksiyonların yerine getirilemediği anlamına gelmekte, bunun yanında iç denetim raporlarının takibinde bir mekanizma eksikliğine işaret etmektedir.

İç denetim biriminin kurum içinde bağımsız olmamasını da problem olarak görenler azımsanmayacak bir oranı (%28) teşkil etmektedir. İç denetim birimi, kurumun bizzat denetçilerinden oluştuğuna göre bahsedilen husus, kurumdan ayrı hareket etmek anlamında bağımsızlık olmayıp, ayrı bütçesinin olması ve denetçinin denetim yaparken bağımsız hareket edebilmesi anlamında olmalıdır.

Ayrıca az da olsa (%3) iç denetçinin soruşturma yetkisinin olmamasını, iç denetimin en önemli problemlerinden biri olarak görenlerin bulunması, iç denetimin en önemli problemlerinden birinin iç denetimin, iç denetçiler tarafından anlaşılması olduğunu göstermektedir.

Tablo 30. İç Denetçinin Hangi Alanda Bilgi Sahibi Olması Gerekir?

Alan	Sayı	Yüzde (%)
Denetim ve iç denetim standartları	30	94
Risk analizi	30	94
Raporlama/rapor geliştirme	24	75
Hukuk	23	72
Çalışılan sektöre ve kuruma ilişkin bilgiler	22	69
Bilişim teknolojileri denetim uygulamaları	22	69
Etik ilkeler	19	59
Yönetim teknik ve uygulamaları	19	59
Finans ve muhasebe	19	59
İletişim, bilişim, sosyoloji, sosyal psikoloji, psikoloji	16	50
İstatistik	11	34
Yabancı dil/ mesleki yabancı dil	9	28

İç denetçilerin tatmin edici bir denetim performansı için hangi alanlarda bilgi sahibi olması gerektiğine ilişkin sonuçlar Tablo 30'da yer almaktadır. Ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır. Ankete katılanlarca verilen cevapta en yüksek oranı %94 ile risk analizi ve denetim ve iç denetim standartları almaktadır. Bunu, %75 ile raporlama/rapor geliştirme, %72 ile hukuk, %69 ile çalışılan sektöre ve kuruma ilişkin bilgiler ile bilişim teknolojileri denetim uygulamaları, %59 ile etik ilkeler, yönetim teknik uygulamaları, finans ve muhasebe, %50 ile iletişim, bilişim, sosyoloji, sosyal psikoloji, psikoloji , %34 ile istatistik, %28 ile yabancı dil/mesleki yabancı dil takip etmektedir.

Tablo 31. İç Denetim Mesleğinin Geleceği

Öngörü	Sayı	Yüzde (%)
Önümüzdeki 5 yıl içinde sertifikalı iç denetçi, sertifikalı kamu iç denetçisi gibi uluslar arası sertifika alan denetçilerin sayısında belirgin bir artış olacaktır	19	59
Yönetim için iç denetim fonksiyonunun önemi günden güne artmaktadır	16	50
İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki ilişki ve işbirliği önümüzdeki 5 yıl içinde belirgin bir biçimde artacaktır	12	38
İç denetçiler için olanak ve fırsatlar önümüzdeki 5 yılda belirgin bir şekilde artacaktır	10	31
İç denetim mesleği belirsizliğini sürdürecektir ve zamanla önemsizleşecektir	10	31
Önümüzdeki 5 yıl içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu iç denetimin önemi konusunda farkındalık yaratmak ve mesleğin önemini vurgulamak için güçlü bir strateji ortaya koyacaktır	5	16
İç denetim eğitim programı önümüzdeki 5 yıl içinde üniversiteler tarafından geliştirilecektir	1	3

İç denetim mesleğinin geleceğine ilişkin sonuçlar Tablo 31’de yer almaktadır. Ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır. Ankete katılanlar %59 oranında, önümüzdeki 5 yıl içinde sertifikalı iç denetçi, sertifikalı kamu iç denetçisi gibi uluslar arası sertifika alan denetçilerin sayısında belirgin bir artış olacağını, %50 oranında, yönetim için iç denetim fonksiyonunun öneminin günden güne artmakta olduğunu belirtmektedirler. İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki ilişki ve işbirliğinin önümüzdeki yıllar içinde belirgin bir biçimde artacağını öngörenlerin oranı %38, iç denetçiler için olanak ve fırsatların önümüzdeki yıllarda belirgin bir şekilde artacağını öngörenlerin oranı, iç denetim mesleğinin belirsizliğini sürdürerek zamanla önemsizleşeceğini öngörenler gibi %31 iken, önümüzdeki yıllar içinde İDKK’nın, iç denetimin önemi konusunda farkındalık yaratmak ve mesleğin önemini vurgulamak için güçlü bir strateji ortaya koyacağını öngörenlerin oranı %16’dır. İç denetim eğitim programının önümüzdeki 5 yıl içinde üniversiteler tarafından geliştirileceğine inananlar ise %3 düzeyindedir.

İç denetçilerin genel olarak iç denetimin geleceğine ilişkin umutlu oldukları gözlenirken, azımsanmayacak bir kısmının (%31) iç denetim mesleğinin geleceği konusunda karamsar olduğu görülmektedir. İlginç bir şekilde iç denetçiler için gelecekte olanakların artacağına inananların oranı da aynıdır. Burada da İDKK’dan beklenti düzeyinin oldukça düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 32. İç Denetçi İçin Gerekli Olan Kişisel Özellikler

Özellik	Sayı	Yüzde (%)
Veri toplama ve analiz yeteneği	31	97
Görüşme - müzakere yeteneği	28	88
Zaman yönetimi	25	78
Suistimalleri fark edebilme yeteneği	25	78
Bilişim teknolojileri kullanımı	25	78
Yazma becerisi	23	72
Eleştirel düşünme yeteneği	22	69
Sunum yeteneği	19	59
Proje planlama ve proje yönetimi	12	38
Piyasa hakkında bilgi sahibi olmak	8	25
Yabancı dil bilgisi	11	34
İletişim kurma yeteneği, özgüven	1	3
Yönetme, risk alma ve karar verme kabiliyeti	1	3

İç denetçi için gerekli olan kişisel özelliklerden hangilerinin gerekli olduğuna ilişkin sonuçlar Tablo 32’de yer almaktadır. Ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır. Ankete katılanların verdiği cevaplar değerlendirildiğinde; %97 oranı ile veri toplama ve analiz yeteneği en yüksekte yer almaktadır. İkinci sırada ise % 88 oranı ile görüşme - müzakere yeteneği yer almaktadır. Bunu %78 ile suistimalleri fark edebilme yeteneği, zaman yönetimi ve bilişim teknolojileri kullanımı takip etmektedir. Peşinden %72 ile yazma becerisi, %69 ile eleştirel düşünme yeteneği, %59 ile sunum yeteneği, %36 ile proje planlama ve proje yönetimi, %34 ile yabancı dil bilgisi, % 25 ile piyasa hakkında bilgi sahibi olmak gelmektedir. Ankete katılanların %3’ü iletişim kurma yeteneği, özgüven, yönetme, risk alma ve karar verme kabiliyetini, sorunun açık uçlu kısmında belirtmiştir.

Tablo 33. İç Denetim Birim Yöneticisinden Bulunması Gereken En Önemli Özellik

Özellik	Sayı	Yüzde (%)
Personel yönetimi ve takım oluşturma	29	91
Objektif davranma	25	78
Liderlik	24	75
Çevresi ile uyum	23	72
Etik duyarlılık	20	63
Sırdaş olma	20	63
Kolaylaştırıcı olma	17	53
Bağımsız çalışma	16	50
Kibirli olmama, özgüven sahibi olma	1	3
İletişime açık olma, iç denetçileri astı değil meslektaş olarak görme	1	3

İç denetim birim yöneticisinde bulunması gereken en önemli özelliklere ilişkin sonuçlar Tablo 33’te yer almaktadır. Ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır. Ankete katılanlar %91 oranı ile birinci sırada personel yönetimi ve takım oluşturmaya belirtmişlerdir. İkinci sırada %78 ile objektif davranma, üçüncü sırada ise %75 ile liderlik yer almaktadır. Bunu %72 ile çevresi ile uyum, %63 ile etik duyarlılık ve sırdaşlık, %53 ile kolaylaştırıcı olma, %50 ile bağımsız çalışma takip etmektedir. Katılanların %3’ü kibirli olmama ve özgüven sahibi olma, %3’ü ise iletişime açık olma ve iç denetçileri astı değil meslektaş olarak görme hususunu sorunun açık uçlu kısmına eklemiştir.

Tablo 34. İç Denetçiler Kime Rapor Sunmalıdır?

Makam	Sayı	Yüzde (%)
Belediye Başkanı	18	56
Belediye Meclisi	3	10
Denetim Komitesi/ Komisyonu	10	31
Cevaplamayan	1	3
TOPLAM	32	100

Ankete katılanların %56'sı iç denetçilerin raporlarını belediye başkanına sunması gerektiğini belirtirken, %31'i, raporların, kamu iç denetim sisteminde öngörülme denetim komitesi/komisyonuna sunulması gerektiğini, % 10'u ise belediye meclisine sunulması gerektiğini belirtmiştir. Katılanların %3'ü bu konuda görüş beyan etmemiştir.

İç denetimin en önemli probleminin ne olduğu sorusuna verilen cevaplarda üst sıralarda yer alan seçeneklerden birinin “denetim komitesinin bulunmaması” hususu ile birlikte değerlendirildiğinde, iç denetçilerin denetim komitesi seçeneğini önemli bir araç olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Tablo 35. İç Denetim Faaliyeti Neleri Kapsamalıdır?

Özellik	Sayı	Yüzde (%)
İç kontrol sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesi	29	91
Hukuk kurallarına uygunluk	28	88
Kurumsal yönetimin gözden geçirilmesi	20	63
Kurumsal risk yönetim süreci	17	53
Operasyonel riskler	17	53
Etik ilkelere uygunluk.	14	44
Finansal riskler	12	38
Bilişim sistemleri ve güvenliği	10	31
Yolsuzluk ve suistimal soruşturmaları	5	16
Strateji ve performans göstergelerinin gözden geçirilmesi	3	9
Sürdürülebilirlik denetimi	3	9
Dış denetime destek	1	3

İç denetim faaliyetinin neleri kapsamalı gerektiğine ilişkin sonuçlar Tablo 35'te görülmektedir. Ankete katılanlara birden fazla seçeneği işaretleme şansı tanınmıştır. Ankete katılanlarca; %91 oranı ile iç kontrol sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesi ve %88 oranı ile hukuk kurallarına uygunluğun, iç denetimin kapsamında yer alması gereken en önemli iki konu olarak değerlendirdiği görülmektedir. Daha sonra %63 ile kurumsal yönetimin gözden geçirilmesi, %53 ile

kurumsal risk yönetim süreci ve operasyonel riskler, %44 ile etik ilkelere uygunluk, %38 ile finansal riskler, %31 ile bilişim sistemleri ve güvenliği, %16 ile yolsuzluk ve suistimal soruşturmaları, %9 ile strateji ve performans göstergelerinin gözden geçirilmesi ve sürdürülebilirlik denetimi, %3 ile dış denetime destek gelmektedir.

İç denetçilerin, kapsam konusundaki yaklaşımında yolsuzluk ve suistimal soruşturmalarının (%16) strateji ve performans göstergelerinin gözden geçirilmesinden önce gelmesi (%9) ve hukuk kurallarına uygunluk konusundaki oran (%88) ile strateji ve performans göstergelerinin gözden geçirilmesi konusundaki oran (%9) dikkate alındığında; performans yönetimi ve denetimi konusunda genel bir iştahsızlık olduğu sonucuna varılmaktadır.

Oysa, iç denetim sisteminin Türk kamu yönetiminde yer bulmasının gerekçelerinden birinin performans yönetim ve denetimi ihtiyacının sonucu olduğunu söylemek mümkündür.

Çeşitli etkenlerin yanı sıra iç denetçilerin önemli bir kısmının geleneksel denetim yaklaşımı ile yetişmiş olmaları ve geçiş döneminin kendine özgü koşulları da bu yaklaşımın önemli etkenlerindedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Gerek Avrupa Birliği'ne tam üyelik hedefi doğrultusunda düzenleme yapma gerekliliği, gerek Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların talepleri, gerekse kamu yönetiminde değişim ihtiyacı ve talebi sonucunda, 2003 yılında, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilerek Türk kamu yönetiminde iç denetim sistemi kurulması zorunluluğu getirilmiştir. Böylece kamu yönetimindeki değişimin önemli ayaklarından biri olan Türk kamu mali yönetimi yeniden dizayn edilmiş, sistemde görev alacak aktörlerin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden belirlenmiştir.

Geleneksel denetim tanımlarında öne çıkan husus denetimin, yapılan faaliyetlerin önceden belirlenmiş norm, standart, ilke ve prosedürlere uygun olup olmadığının sonradan gözden geçirilmesidir.

Oysa modern iç denetim yaklaşımı gelecek yönelimli olup kapsamı önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu denetlemekten öte risk analizi esas alınarak maruz kalınacak tehditlerin önceden tespiti, kontrol standartlarının; etkin ve verimli bir yönetsel yapının kurulması ve işletilmesi için elverişli olup olmadığının denetlenmesi ve böylece kuruma değer katmaya kadar genişlemiştir. Geleneksel denetim yaklaşımında olmayan “danışmanlık” faaliyetleri de modern iç denetim yaklaşımının önemli bir parçasını oluşturmaktadır.³⁸⁶

IIA'nın 1941 yılında kurulmasıyla, iç denetimin oluşumu ve şekillenmesinde, önemli ve hızlı gelişmeler yaşanmıştır. IIA ile birlikte, iç denetimin Avrupa kıtasındaki temsilcisi konumunda olan ECIIA'nın, iç kontrol standartları konusunda küresel ölçekte etkili olan COSO'nun, yine iç kontrol ve iç denetim alanında önemli etkileri olan CoCo ve Turnbull modellerinin ve uluslararası yüksek denetim kuruluşları organizasyonu olan INTOSAI'nin, iç denetimin şekillenmesinde önemli etkileri ve katkıları olmuştur. Bilişim sistemleri alanında ise ISACA'nın düzenlemeleri tüm dünyada genel kabul görmüştür.

³⁸⁶ Albert L. Nagy ve William J. Cenker, “An Assessment of the Newly Defined Internal Audit”, **Managerial Auditing Journal**, Vol.17, No.3 (2002), s.136.

İç denetimi son yıllarda en çok etkileyen diğer düzenlemeler ise; Basel Düzenlemeleri ve 1990'lı yıllar ile 2000'li yılların başlarında yaşanan bir dizi muhasebe, finans ve denetim skandalından sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde kabul edilen Sarbanes - Oxley Yasası'dır. Büyük ekonomik krizlerin bir çok alanda olduğu gibi iç denetim alanında da yaygın ve etkili düzenlemelere yol açtığı görülmektedir.

Türkiye'de de iç denetim alanında, 5018 sayılı Kanun'dan önce; sermaye ve bankacılık piyasaları başta olmak üzere çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bankacılık sektöründe; yaşanan finansal krizlerin etkilerini gidermek ve önleyici tedbirler almak amacıyla iç denetimden önemli ölçüde yararlanmaya çalışıldığı, bu çerçevede Basel Kriterleri ile de uyumlu düzenlemeler yapılmaya çalışıldığı tespit edilmiştir. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın iç denetim yapılanması ve uygulaması ise bu alanda özgün bir yapılanma olarak göze çarpmaktadır. Türkiye'de son zamanlarda iç denetim alanında yapılan önemli uygulamalardan biri de 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ve alt düzenlemeleridir.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ve Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) gibi doğrudan iç denetim alanında faaliyet gösteren yapılanmalar ise, gerek yayın faaliyetleri gerek eğitim ve sınav hizmetleri ile iç denetim alanında önemli çalışmalar yapmaktadırlar. TİDE, "İç Denetim" adlı periyodik bir yayın ile birlikte iç denetim alanında çeşitli kitaplar yayınlamakta ayrıca IIA'nın mesleki sınavlarını Türkiye ölçeğinde organize etmektedir. KİDDER ise "Denetişim" adlı periyodik bir yayın yapmakta ve üyelerine uluslararası sertifika sınavlarına hazırlık eğitimleri ile denetime ilişkin eğitimlerde yardımcı olmaktadır.

Türk kamu yönetimine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile dahil edilen iç denetim sistemi; geleneksel teftiş birimlerinin dışında ve onlardan farklı olarak konuşlanmıştır. İç denetim geçmiş değil, gelecek yönelimli bir yaklaşımla üst yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmenin ve idareye değer katmanın bir aracı olarak, danışmanlık yapmak ve uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi yapmak üzere tasarlanmıştır.

5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, iç ve dış denetim konusunda, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na paralel hükümler taşımaktadır. Kamu yönetimindeki değişimin bir aracı olan bahse konu Kanunların yürürlüğe girmesiyle belediyelerde sadece iç ve dış denetim yapılması böylece çok başlı denetim yaklaşımının sonlandırılması hedeflenmiştir. Buna göre dış denetim Sayıştay tarafından yapılacaktır. İç denetim ise sertifikalandırılmış iç denetçiler tarafından yapılacaktır. Böylece belediyelerdeki teftiş birimlerinin denetim yapma yetkisi kalmamıştır. Bunun yanında iç denetçiler ise soruşturma gibi hususlarda herhangi bir çalışma yapmayacaklardır. Denetim sırasında soruşturulması gereken bir bulguya rastlandığı taktirde, iç denetçinin görevi bunu üst yöneticiye bildirmekle sona ermektedir.

Geçiş sürecinde 5018 sayılı Kanun'un Geçici 5. Maddesine göre belli görev ve unvanlarda bulunan denetim elemanlarının iç denetçi olarak atanmalarına izin verilmiş, iç denetçi olarak atanana Maliye Bakanlığı tarafından üç aylık bir eğitim verilmiştir.

Türk kamu yönetim sistemine dahil edilen iç denetim sistemine ilişkin kamu iç denetim standartları ve mesleki etik kuralların neredeyse olduğu gibi IIA'nın düzenlemelerine uygun olduğu tespit edilmiştir. Standartlar ve etik kurallar konusunda böyle davranılmasına rağmen, sistemin kurumsal yapısının şekillendirilmesinde oldukça ihtiyatlı bir tavır sergilendiği görülmektedir. İç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi olan İDKK'nın yapılanması buna iyi bir örnektir. Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak kurulan İDKK'nın yapılanmasında o kadar ihtiyatlı bir tavır sergilenmiştir ki, kurulduğu günden bu yana başkanlığını mutlaka Maliye Bakanlığı'ndaki genel müdürlerden biri yapmıştır.

İç denetim sisteminin işleminde merkezi koordinasyon görevi Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulan ve 7 kişiden oluşan İDKK'ya verilmiştir. İDKK bağımsız bir kurul olmadığı gibi üyelerinin asli görevleri de kurul üyeliği değildir. Belli kamu görevlerinde bulunan kişiler, asli görevlerinin yanında kurul üyeliğini ek bir görev olarak yapmaktadırlar. İDKK, iç denetim çalışmaları için azımsanmayacak düzeyde düzenleme çalışmaları yapmışsa da iç denetçiler İDKK'nın, sistemin gerektirdiği fonksiyonu yerine getirdiğinden emin değildir. İDKK'nın yapısının yeniden

düzenlenmesi, Maliye Bakanlığı'na bağlı bir birim olmaktan çıkarılarak bağımsız bir kurul halinde örgütlenmesi ve yerel yönetimlerden kurula temsilci atanması sağlanmalıdır.

Büyükşehir belediyelerine tahsis edilen iç denetçi kadrolarının önemli bir bölümü (%50) boş tutulmaktadır. Bu durum belediye başkanlarının iç denetim sistemini tam olarak benimsemedikleri veya iç denetim sistemini örgütlenme konusunda isteksiz oldukları anlamına gelmektedir. İç denetim, yönetim araçlarından biridir. 5018 sayılı Kanun'da üst yöneticinin (belediye başkanı) yönetsel sorumluluğunun gereklerini harcama birimleri, mali hizmetler birimi ve muhasebe yetkilisi ile birlikte iç denetçiler vasıtasıyla yerine getireceği vurgulanmıştır. Üst yönetici, uygun bir iç denetim sistemini kurup işler hale getirmediği takdirde yönetsel sorumluluğun gereklerinden birini yerine getirmemiş olmaktadır. İç denetim sisteminin bütünüyle işler hale getirilmesi için üst yöneticilerin farkındalığını sağlayacak ve önemini fark ettirecek çalışmalar yapılmalıdır.

Gerek kamu yönetimi düşüncesindeki gerekse kamu mali yönetimindeki değişikliğin en önemli sonuçlarından biri saydamlıktır. Saydamlığın gereklerinden biri işlemlerin belirlenmiş standartlara uygun olarak yapılması ve kaydedilmesi ve belirli periyotlar halinde kamuoyuna açıklanmasıdır. İç denetim raporlarının sonuçlarının belediyelerin faaliyet raporlarında yer alması ve kamuoyuna açıklanması, iç denetim faaliyetine ilişkin saydamlığın gereklerindedir. Uygulamada iç denetim sonuçlarının faaliyet raporlarında yer alması sınırlı bir durum arz ederken, kamuoyuna hiç açıklanmadığı tespit edilmiştir. Yönetimdeki değişikliğin gerekçelerinden biri olan saydamlığı sağlayıcı tedbirler alınmalıdır.

İç denetim birimleri ile teftiş birimlerinin rolünün birbirinden kesin çizgilerle ayrılması gerekir. Birden fazla denetim biriminin bulunduğu kurumlarda denetim birimlerinin görev ve yetkilerinin açık bir şekilde belirlenmemesi yeni problemlere yol açabilir. Geçiş döneminin kendine özgü koşulları ile birlikte görev ve yetkilerin net olarak belirlenmediği, iç içe geçen ve çakışan alanlar olduğu, üst yöneticilerin bu ayırma dikkate etmediği tespit edilmiştir. İç denetim ile geleneksel teftiş sistemi arasındaki en önemli farklılıklardan biri, iç denetçilerin soruşturma görev ve yetkisinin olmaması, müfettişlerin ise soruşturma yetkisine sahip olmasıdır. Geçiş sürecinde

atanan iç denetçilerin önemli bir kısmının, geleneksel denetim birimlerinden gelmiş olmaları nedeniyle, iç denetçilerin soruşturma yetkisi konusunda talepkâr oldukları tespit edilmiştir.

Diğer yandan ise, görev ve yetkileri farklı olsa da denetim birimlerinin tamamen bağımsız farklı birimler şeklinde örgütlenmeleri, aynı denetim evreninde kapalı ve verimsiz sistemlerin kurulması anlamına da gelmektedir. Bu nedenle iç denetim ile teftiş birimleri arasında yetki – görev çatışmasının engellenmesi için görev ve yetkilerin tartışmaya yer bırakmayacak şekilde açık olarak belirlenmesi ve uzun vadede Merkez Bankası modelinde olduğu gibi iç denetim birimleri ile teftiş birimlerinin “Denetim Başkanlığı” adı altında farklı alt birimler şeklinde teşekkül ettirilmesi yararlı olacaktır.

Başlangıçta özel sektörde uygulanan iç denetimin zamanla aldığı biçimde, “denetim komitesi”nin önemli rolü bulunmaktadır. Şirketin yönetim kurulu üyeleri arasından seçilen üyelerden oluşan denetim komiteleri, iç denetçilerin kurum içindeki statülerinden, üst yönetici – iç denetçi ilişkilerine kadar önemli görevler ifa etmektedirler. Kurumsal yönetimin de gerekliliklerinden biri olan denetim komitesi, ülkemizde gerek sermaye piyasası gerekse bankacılık sektöründe etkin bir şekilde çalışmaktadır. Kamu sektöründe denetim komitesi gibi bir komite/komisyonun var olmaması eksiklik olarak görülmektedir.

İç denetçi ile üst yönetici arasında zaman zaman görüş ayrılığı çıkması doğaldır. Böyle bir durumda uygun bir uzlaşma mekanizmasının bulunması gerekir. Yürürlükteki yasal düzenlemelere göre bu mekanizmanın İDKK tarafından işletilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada İDKK’nın bu işlevi gereğince yerine getirmediği ya da iç denetçilerin algısının bu şekilde olduğu tespit edilmiştir. Mevcut düzenlemeler çerçevesinde İDKK’nın “uzlaştırma” işlevinde daha etkin olması, uzun vadede ise büyükşehir belediyelerinde denetim ilkelerinin belirlenmesi ve takibi konusunda da yetkili olacak denetim komitelerinin kurularak işlevin buna yüklenmesi faydalı olacaktır.

İç denetçi, iç denetim planını yaparken üst yöneticinin önerilerini dikkate alır. Bunun yanı sıra, iç denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve izlenmesi için üst yönetici ile iç denetçinin uygun bir görüşme sürecinin olması önemlidir. Uygulamada iç denetçi ile üst yöneticinin makul sürelerde görüşmelerinin sağlanamadığı, hatta üst yönetici ile hiç görüşemeyen azımsanmayacak oranda iç denetçinin olduğu tespit edilmiştir. Denetim komitelerinin kurulması halinde iç denetçinin üst yönetici ile görüşmesi konusundaki problemler de ortadan kalkacaktır.

Geleneksel denetim yaklaşımının en önemli özelliği, denetimi; işlemlerin hukuka uygunluğu ile sınırlamasıdır. Modern iç denetim anlayışının sonucu olarak performans denetimi, risk esaslı denetim ve bilişim sistemleri denetimi gibi yeni yaklaşımların öne çıkması kuşkusuz hukuka uygunluk denetiminin gereksizliği anlamına gelmese de, yeni denetim tür ve ihtiyaçlarının da en az bunun kadar önemsenmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Bilgi teknolojisinin vazgeçilmez bir hal aldığı günümüzde, bilginin üretimi kadar, korunması, güvenliği ve denetimi gibi hususlar da öne çıkmaktadır. Öte yandan kamu sektöründe de gittikçe artan biçimde performans esaslı üretim biçimlerinin yaygınlaşması, yöneticilerin sonuçlardan sorumlu tutulması, stratejik plana dayalı çok yıllık performans esaslı bütçe sisteminin devreye girmesi, performans denetiminin önemini arttırmaktadır. Oysa hem bilişim teknolojisi hem de performans denetimi konularının iç denetçiler tarafından yeterince içselleştirilmediği, kurumların da yeterli desteği vermedikleri anlaşılmıştır. Performans denetimi ve bilişim teknolojileri denetimi alanında gerekli verimin alınabilmesi için iç denetçilerin bu konuya eğilmelerini sağlayıcı güçlü bir iradenin ortaya konması gerekmektedir.

İç denetçinin mesleki gelişimini sürekli kılması gerekir. İdareye değer katmak ancak, başta; hukuk, istatistik, finans, muhasebe, denetim, bilgi teknolojisi, uluslararası kurumlar ve ilişkiler, şehir yönetimi, sosyoloji, iletişim, kurumsal yönetim, yabancı dil gibi alanlarda sürekli eğitim ve okuma – yazma faaliyeti ile olabilir. Çağdaş iyi uygulama örneklerini küresel ölçekte takip etmeyen bir iç denetçinin, geleneksel denetim biçimi olan, yapılmış ve bitmiş faaliyetleri normlara uygunluk açısından denetleyip rapor yazmanın ötesine geçme ihtimali zayıftır. Hizmet içi eğitim

kapsamının “denetim” kavramı ile sınırlı tutulması, iç denetçilerin kişisel gelişim için yurtdışına gönderilmemeleri, iç denetçi seçiminde İDKK’nın, yabancı dil için belirlenen düzeyi daha da aşağılara indirmesi gibi hususlar iç denetçilerin yetkinlik ve yeterliliğinde zafiyet yaratacaktır. İç denetçilerin nitelik ve yetkinliklerinin arttırılması amacıyla yurt içi ve yurt dışı eğitim faaliyetlerinin yoğunlaştırılması ve nitelik standartlarının yükseltilmesi yararlı olacaktır.

Bilişim teknolojilerinin iş süreçlerinde yaygın ve aktif kullanımı hatta bazı iş süreçlerinin sadece bilişim sistemleri vasıtasıyla yapılması, bilişim teknolojileri alanındaki risklerin yönetilmesinin önemini arttırmaktadır. Diğer taraftan özelliği gereği, bilişim teknolojileri denetimi; uzmanlaşmış denetçiler tarafından yapılabilecek bir denetim türüdür. Bu nedenle İDKK da yaptığı düzenlemelerde bilişim teknolojileri denetiminin uzmanlaşmış iç denetçiler tarafından yapılması gerektiğini belirtmektedir. Halbuki büyükşehir belediyelerinde yeteri sayıda bilişim teknolojisi konusunda uzmanlaşmış iç denetçinin bulunmadığı tespit edilmiştir. Yeterli nitelik ve sayıda bilişim teknolojileri uzmanlığı kazanmış iç denetçinin yetiştirilmesi sağlanmalıdır.

İç denetçinin zamanını ne için harcadığı hem denetçinin yetkinliğini geliştirmesi ve sürekli kılması hem de iç denetim faaliyetinin verimi için önemlidir. İç denetim sürecinin gerektirdiği prosedürün fazlalığı, kırtasiyeciliği arttırma ve denetimi şekil şartlarından ibaret bir işleve dönüştürme riski taşımaktadır. Denetçilerin de bu husustan şikayetçi oldukları tespit edilmiştir. Denetim süreci ve kanıtlarının yazılı olması gerektiği kuşkusuzdur. Ancak, abartılı bir prosedür dizaynı, denetimi amacından uzaklaştırma riski taşımaktadır. Bu konuda makul bir dengenin bulunması gerekmektedir.

Bütçe ve kaynak kullanımı hem birimlerin bağımsız karar oluşturmaları hem de birim faaliyetlerinin yerine getirilmesi için önemli araçlardan biridir. Türk kamu sektöründeki iç denetim sisteminin en önemli eksikliklerinden biri iç denetim birimlerinin bağımsız bütçelerinin olmaması, iç denetim birimlerine ilişkin harcamaların kurumların özel kalem birimlerinin içinde yer almasıdır. Merkezi yönetim düzeyinde iç denetim birimlerine harcama yetkisinin verilmesi ve bütçe tahsisi için, yasal düzenlemeye ihtiyaç duyulsa da belediyeler için böyle bir ihtiyaç bulunmamaktadır.

Belediyelerin, norm kadro ilkeleri çerçevesinde belediye meclisi kararı ile harcama yetkisine sahip iç denetim birimleri kurmaları mümkündür. Yeterli esnekliği bulunmayan belediyeler için ise; İçişleri Bakanlığı tarafından yayınlanan norm kadro ile ilgili yönetmeliğe iç denetim birimlerinin eklenmesi ile kalıcı çözüm bulunabilecektir. İç denetim birim başkanlıklarının harcama birimi olarak teşekkülü ve bütçe tahsisi sağlanmalıdır.

İç denetimin özelliklerinden biri, iç denetçilerin yönetsel süreçlere aktif olarak katılmamasıdır. İç denetçi, yapacağı danışmanlık faaliyetlerinde de bu kuralın zedelenmemesi için azami özeni göstermek durumundadır. Kuşkusuz iç denetçilerin iç denetçilik yapmayarak yönetsel görevler almaları mümkündür. Bu konuda daha önce oldukça katı kararlar alan İDKK da zamanla görüşünü yumuşatmıştır. Ancak iç denetçinin, iç denetim faaliyetini sürdürürken yönetsel süreçlere aktif katılımı, iç denetimin teşekkül mantığına ve meslek standartlarına aykırı olacaktır. Yapılan araştırmada iç denetçilerin bir kısmının da iç denetçilerin yönetsel süreçlere aktif katılımı benimsedikleri tespit edilmiştir. İç denetim algısının düzeltilmesi için merkezi düzeyde İDKK tarafından, üst yöneticilere ve iç denetçilere, gerekli bilgilendirme çalışmalarının yapılması ve algının düzeltilmesi yararlı olacaktır.

Bu çalışmada; iç denetimin büyükşehir belediyelerindeki görünümü, 2012 yılı sonu itibariyle faaliyette bulunan büyükşehir belediyesi iç denetçilerine uygulanan anket esas alınarak anlaşılmaya çalışılmıştır. Kuşkusuz iç denetim faaliyetinin iç denetçiler dışında da muhatapları bulunmaktadır. Bunlardan biri merkezi düzeyde düzenleme ve koordinasyon faaliyeti yürüten İDKK'dır. Diğer önemli aktörler ise kurumların üst yöneticileri, harcama birimlerinden sorumlu yöneticiler ve teftiş birimleridir. Denetimin bütünselliği esas alındığında ise dış denetim organı olarak Sayıştay önemli aktörlerden biridir. İç denetim faaliyetinin, gerek merkezi düzeyde gerekse kurumsal düzeyde farklı yetki ve sorumlukları bulunan bu aktörler nezdindeki görünümünün anlaşılması için benzer çalışmaların yürütülmesi yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Adiloğlu, Burcu. **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- Akbulut, Örsan, Hande Mimaroglu Özgen, Derya Fındık, Ömer Seymenoğlu ve Oğuz Almış. **Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim**. Ankara: TODAİE Yayını, 2012.
- Aksoy, Mehmet. **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2008.
- Aksoy, Şinasi A. “Yeni Sağ ve Kamu Yönetimi”. **Kamu Yönetimi Sempozyum Bildirileri**. Cilt.II, Ankara: TODAİE, 1995, ss. 159-173.
- Aksoy, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.
- Alagöz, Ali. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, Zeki Doğan ve Mehmet Emin İnal (Ed.). **Güncel İşletmecilik Konuları** içinde. Konya: Tablet Yayınları,2008, ss. 95-126.
- Alptürk, Ercan. **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınevi, 2008.
- Ankara Ticaret Odası. **Basel II Kobilerin Kredi Riski ve Derecelendirilmesi**. Ankara: Yorum Basın Yayın San. Ltd. Şti, 2007.
- Arcagök, M. Sait ve Ertan Erüz. **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2006.
- Argun, Doğan ve Başak Ataman Akgül. **İç Denetim, Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**. İstanbul: Süryay, 1998.
- Atay, Cevdet. **Devlet Yönetimi ve Denetimi**. 2. Basım. Ankara: Alfa Yayınları,1999.
- Baltacı, Mustafa ve Serdar Yılmaz. “Yerel Yönetimlerde Hesap Verme Mekanizmasının Önemli Aktörleri: İç Kontrol ve İç Denetim”, Ayşe Güner ve Serdar Yılmaz. (Ed.). **Mali Yerelleşme – Teori ve Uygulamalar Üzerine Yazılar** içinde. İstanbul: Güncel Yayıncılık, 2006.
- BDDK. **10 Soruda Yeni Basel Sermaye Uzlaşısı (Basel-II)**. Ocak 2005.
- BDDK. **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**. Haziran 2012.

- BDDK. **Basel II'nin Uygulanmasına İlişkin Göz Önünde Tutulması Gereken Hususlar**. 2004.
- BDDK. **Piyasa Riski Ölçümleme Yöntemlerine İlişkin Analiz**. Nisan 2010.
- BDDK. **Sorularla Basel III**. Aralık 2010.
- Bolak, Mehmet. **Sermaye Piyasasında İç Denetim**. İstanbul: Beta, 2001
- Braiotta, J. Louis. **The Audit Committee Hand Book**. 3rd Edition. New York: John Wiley&Sons, 1998.
- Bülbül, Mehmet. **Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum**. Ankara, 2009.
- Canadian Institute of Chartered Accountants. **Guidance on Control**. 1995.
- Candan, Hasan ve Alper Özün. **Bankalarda Risk Yönetimi ve Basel II**. 2. Baskı. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2009.
- Chorafas, Dimitris N. **Implementing and Auditing the Internal Control System**. Great Britain: Polgrave Macmillan, 2001.
- Coderre, David. **Internal Audit – Efficiency through Automation**. Canada: John Wiley&Sons, 2009.
- Colbert, Janet L. ve Paul L. Bowen. **A Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78**. Information Systems Audit and Control Association, 2001.
- Cook, John W. ve Gary M. Winkle. **Auditing**. USA: Houghton Mifflin Company, 1984.
- COSO. **Internal Control – Integrated Framework**. 2003.
- Coşkun, Arife. **Performans ve Risk Denetim Terimleri**. Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5. Ankara: Sayıştay Yayınları, 2000.
- Cruz, Domingo L. **INTOSAI'nin Otuz Yılı**. Semiramis Serin (çev.). Ankara: Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Yayın No: 23/5, 1987.
- Çaldağ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2003.
- Çatıkkaş, Özgür, Mustafa Okur ve İsmail Balkan. **Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması**. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, 2012.
- Çelik, F. Eda. “Kamu Maliyesinin Yönetimsel Yapısında Değişim”. **VII. Kamu Yönetimi Forumu (KAYFOR) I. Kitap - Küreselleşme Karşısında Kamu Yönetimi**

ve Hizmeti. Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, 2010, ss.18 -37

Çömlekçi, Ferruh. **Muhasebe Denetimi.** Eskişehir İTİA Yayını No: 202/131, 1980.

Davey, Kenneth. **Making Government Accountable - Local Government Audit in Postcommunist Europe.** Budapest: Open Society Institute, 2009.

Deloitte. **Basel II Bankacılık Düzenlemelerinin Ekonomiye ve Reel Sektöre Yansımaları.** İstanbul: Deloitte, 2007.

Deloitte. **Denetim Komitesi: Rol ve Sorumluluklar.** Kurumsal Yönetim Serisi No:1, Kasım 2007.

Diamond, Jack. **The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective.** IMF Working Paper: WP/02/94, 2002.

Dinçer, Ömer ve Cevdet Yılmaz. **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma-1 Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim.** Ankara: T.C. Başbakanlık, 2003.

Doğmuş, Didem. **Avrupa Birliği'nde İç Denetim.** Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Araştırma ve İnceleme Serisi: 2, 2010.

DPT. **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu.** Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı, 2000.

Dunn, John. **Auditing Theory and Practice.** Prentice Hall PTR, 1991.

ECIIA. **Avrupa'da İç Denetim.** Tide (çev.). İstanbul, 2005.

Erdoğan, Simay. "İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi", **Uzmanlık Tezi.** Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2009.

Eryılmaz, Bilal, Musa Eken ve M. Lütfi Şen (Ed.). **Kamu Yönetimi Yazıları.** Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007.

Eryılmaz, Bilal. **Kamu Yönetimi.** 5. Baskı. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012.

Financial Reporting Council. **Internal Control-Revised Guidance for Directors on the Combine Code.** London, 2005.

Gegin, Eren. "Merkez Bankalarında İç Denetim Uygulamaları: Örnek Bir İç Denetim Modeli Önerisi", **Yayınlanmamış Doktora Tezi.** Marmara Üniversitesi BSE, 2007.

Gözübüyük, Şeref. **Yönetim Hukuku.** Ankara: Turhan Kitapevi, 2000.

Griffiths, Phil. **Risk- Based Auditing.** England: Gower Publishing Limited, 2005.

- Gül, Hüseyin. “Kamu Yönetiminde Piyasa Temelli Yeni Model Arayışları ve Türk Kamu Yönetiminde Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği”. **Kamu Yönetiminde Kalite 2. Ulusal Kongresi**. Ankara: TODAİE, 21-22 Ekim 1999.
- Güler, Birgül Ayman. **Devlette Reform Yazıları**. Ankara: Paragraf Yayınevi, 2005.
- Güredin, Ersin. **Denetim**. 10. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2000.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales. **Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code**. UK, 1999.
- INTOSAI. **Bibliography of Congress Themes**. Vienna, 2011.
- INTOSAI. **INTOSA 50 Years (1953 – 2003)**. USA, 2004.
- INTOSAI. **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**. Belgium, 2004.
- ISACA and IT Governance Institute. **2011 Annual Report**.
- Kamiloğlu, Sinem. “Merkez Bankalarında İç Denetim: Avrupa ve Amerika MB’lerinin İncelenmesi ve TCMB için bir Öneri”, **Uzmanlık Yeterlilik Tezi**. Ankara: T.C. Merkez Bankası, 2003.
- Karaaslan, Erkan. **Güncel Mali Sorunlar**. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.
- Karaaslan, Erkan. **Kamu Harcama Hukuku**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Karabeyli, Levent. **Risk Denetimi: Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar**. T.C. Sayıştay Başkanlığı Hizmet İçi Eğitim Yayınları, 1999.
- Kaya, Safiye. **Kamu Borçlanmasının İç Kontrolleri ile İlgili Denetimin Planlanmasına ve Yürütülmesine Yönelik Rehber**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, 2002.
- Kenger, Erdal. **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları**. Ankara, 2001.
- Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**. 5. Basım. İstanbul: Avcıol Yayınevi, 2004.
- Keskin, Duygu Anıl. **İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**. İstanbul: Beta Yayınları, 2006.
- Kesmez, Necdet. “Dünya Yüksek Denetim Kurumları ve Sayıştay”. T. Arın, N. Kesmez ve İ. Gören (Ed.). **Parlamento ve Sayıştay Denetimi** içinde. İstanbul: TESEV Yayınları, 2000, ss. 179-181.

- Kızılboğa, Rüveyda. “Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2012.
- Köse, H. Ömer. **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**. 2.Basım. Ankara: T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, 2007.
- Kösecik, Muhammet. “Avrupa Birliğine Üyelik Sürecinin Türkiye’nin Yerel Yönetim Yapısına Etkileri” H. Özgür ve M. Kösecik (Ed.). **Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar – II** içinde. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007.
- Kurnaz, Niyazi ve Tansel Çetinoğlu. **İç Denetim-Güncel Yaklaşımlar**. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim -1**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1996.
- Memiş, Mehmet Ünsal. “İç Denetimin Yönetimin Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Çukurova Üniversitesi SBE, 2006.
- Moeller, Robert. **Brink’s Modern Internal Auditing**. 7th Edition. New Jersey: John Wiley&Sons, 2009.
- Mutchler. Jane F. “Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing”, Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities In Internal Auditing** içinde. Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003, ss.231-268.
- Önder, M. Fahrettin. **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**. Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2008.
- Özbek, Çetin. **İç Denetim –1 Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi ve İç Kontrol**. İstanbul: Tide Yayınları, 2012.
- Özbek, Çetin. **İç Denetim –2 Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi ve İç Kontrol**. İstanbul: Tide Yayınları, 2012.
- Özer, Hüseyin. **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**. Ankara: Sayıştay’ın 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 1997.
- Özeren, Baran. **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**. Ankara: Sayıştay, 2000.
- Özgül, Arzu. “İç Denetimde Kalite Güvence Geliştirme Programı ve Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2011.

- Özkan, Yılmaz. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2008.
- Öztürk, Durmuş ve Toper Çağlayan. **Kamu Harcamalarının Yönetim ve Denetimi**. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, 1998.
- Pehlivanlı, Davut. **Modern İç Denetim**. İstanbul: Beta Yayınları, 2010.
- Pickett, K.H. Spencer. **The Essential Handbook of Internal Auditing**. Wiley&Sons, 2006.
- Polatoğlu, Aykut. **Türk Kamu Yönetimi – Güncel ve Eleştirel Bir Yaklaşım**. Lefkoşa: Yakınoğlu Üniversitesi Yayınları, 2009.
- Ramamoorti Sridhar. “Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects”, Andrew D. Bailey Jr., Audrey A. Gramling ve Sridhar Ramamoorti (Ed.), **Research Opportunities in Internal Auditing** içinde. Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003, ss.1-24.
- Reding, F. Kurt, Paul J. Sobel, Urton L. Anderson, Micheal J. Head, Sridhart Ramamoorti, Mark Salamasick ve Cris Riddle. **Internal Auditing: Assurance&Consulting Services**. 2nd Edition. Florida: The IIA Research Foundation, 2009.
- Rittenberg Larry E., Bradley J. Schwieger ve Karla M. Johnstone. **Auditing: A Business Risk Approach**. 8th Edition. Thomson South-Western, 2008.
- Sağlam, Selen Özlem. “Türk Bankacılık Sisteminin Avrupa Birliği Bankacılık Sistemine Entegrasyonu ve Basel III Uzlaşısı”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Üniversitesi SBE, 2010.
- Sağlar, Jale. “Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Çukurova Üniversitesi SBE, 2003.
- Saran, Ulvi. **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma – Kalite Odaklı Bir Yaklaşım**. Ankara: Atlas Yayıncılık, 2004.
- Sawyer, Lawrence B., Mortimer A. Dittenhofer ve James H. Scheiner. **Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**. 5th Edition. USA: IIA., 2003.
- Sayıştay Başkanlığı. **INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**. Baran Özeren (Çev.). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2006.
- Sayıştay Başkanlığı. **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar**. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2002.

- Sayıştay Başkanlığı. **Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)- I**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Seft, Sandra ve Frederick Gallegos. **Information Technology Control and Audit**. Third Edition. USA: CRC Press, 2009.
- Sezal, Levent. “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İ Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri – Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Çukurova Üniversitesi SBE, 2006.
- şenver, Bülent. **Bankalarda İç Denetim**. Eğitim ve Tanıtım Grubu Seminer Notları, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, 1998.
- T.C. Maliye Bakanlığı. **Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı 2004/1, 2004.
- TESEV. **Devlette Reform: Kamu Maliyesinde Saydamlık**. İstanbul: TESEV Yayınları, 2000.
- The Institute of Internal Auditors. “Internal Auditing: Adding Value Across The Board”. **Corporate Brochure**. IIA, 2000.
- The Institute of Internal Auditors. **Uluslararası İ Denetim Standartları**. İstanbul: Türkiye İ Denetim Enstitüsü Yayınları, 2012.
- TİDE. **Türkiye’de İ Denetim Üzerine Yapılan Akademik Çalışmaların Analizi: 1985- 2010**. İstanbul: Tide Yayınları, 2010.
- TODAİE. **KAYA (Kamu Yönetimi Araştırma Raporu)**. Ankara: TODAİE Yayınları, 1991.
- Tonello, Matteo. **Emerging Governance Practices in Enterprise Risk Management**. The Conference Board, Inc. Research Report R-1398-07-WG, USA, 2007.
- Türkiye Bankalar Birliği. **Risk Yönetimi ve Basel II’nin KOBİ’lere Etkileri**. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, 2004.
- TÜSİAD. **Uygulama Örneklere ile Birlikte A’dan Z’ye Denetim Komiteleri**. İstanbul: TÜSİAD, 2012.
- Uçar, Çetin. “Basel II Kriterlerinin Türk Bankacılık Sektöründe Risk Yönetimi ve Denetim Süreçlerine Etkileri ve Örnek Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2009.
- Uzay, şaban. “İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”. **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler**. 21-25 Mayıs 2003, ss.205-231.

- Uzay, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: SPK, 1999.
- Uzay, Şaban. **Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler**. İstanbul: TÜSIAD, 2010.
- Uzun, A. Kamil ve Gürdoğan Yurtsever. "Kriz Yönetiminde İç Denetim'in Rolü", Haluk Sumer ve Helmut Pernsteiner (Ed.). **Kriz Yönetimi** içinde. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2009, ss.489-513.
- Yıllancı, Münevver. **İç Denetim**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006.
- Yılmaz, Hakan. **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi**. Ankara: DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi, 1999.
- Yılmaz, Osman. **Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri**. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı, 2001.
- Yılmaz, Rıza. **Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı**. Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık, 2009.
- Yörüker, Sacit. "Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve". **TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantı**. 12 Mayıs 2004.

Sürelî Yayınlar

- Acar, İbrahim Atilla ve Elif Ayşe Şahin. “Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim”, **Maliye Dergisi**. Sayı.156, Ocak-Haziran 2009, ss. 83-103.
- Akışık, Orhan. “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Sayı.14, 2005, ss. 89-101.
- Akküçük, Ulaş. “İş Etiğinde Sarbanes-Oxley Yasasının Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları”, **İş Ahlakı Dergisi**. Cilt.2, Sayı.3, Mayıs 2009, ss. 7-17.
- Aksoy, Şinasi A. “Yeni Sağ Kamu Yönetimi ve Yerel Yönetim: Eleştirel Bir Yaklaşım”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**. Cilt. 7, Sayı.1, 1998, ss. 3-13.
- Aksoy, Tamer. “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, ss. 138-164.
- Al, Hamza. “Denetimde Piyasalaşma Eğilimleri”, **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.9, Sayı.2007/1, ss.109 -130
- Al, Hamza. “Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş”, **Amme İdaresi Dergisi**. Cilt.40, Sayı.4, Aralık 2007, ss.45-61.
- Apan, Ahmet. “Yeni Kamu İşletimi ve Performans Yönetimi”, **Türk İdare Dergisi**. Yıl.80, Sayı.460, 2008, ss. 61-91.
- Arap, İbrahim ve Levent Yılmaz. “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının ‘Yeni’ Kurumu: Kamu Görevlileri Etik Kurulu”, **Amme İdaresi Dergisi**. Cilt.39, Sayı.2, Haziran 2006, ss.51-69.
- Aras, Güler, “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.16, 2006, ss. 18-19.
- Arcagök, M. Sait. “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Bileşenleri Hakkında”, **Strateji Bülteni**. Sayı.4, Temmuz-Ağustos 2007, ss.4-10.
- Arı, Mustafa. “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.3, Sayı.2, Ekim 2008, ss.43-68.
- Arslan, Erdoğan. “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.99, 2010, ss. 201 – 228.
- Arslan, Nagehan Talat. “Klasik-Neo Klasik Dönüşüm Süreci: Yeni Kamu Yönetimi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.11, Sayı.2, 2010, ss.21-38.

- Aykut, Cenan. “Basel II Standartları”, **Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi**. Sayı 30, Ağustos 2008, ss.1-10.
- Başpınar, Ahmet. “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, **Maliye Dergisi**. Sayı.151, Temmuz-Aralık 2006, ss.23-42.
- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**. Sayı.148, Ocak-Nisan 2005, ss. 35-62.
- Bayar, Doğan. “Mali Denetim Nedir”, **Maliye Dergisi**. Sayı.155, Temmuz-Aralık 2008, ss. 1-10.
- Bou-Raad, Giselle. “Internal Auditors and A Value-Added Approach: The New Business Regime”, **Managerial Auditing Journal**. Vol.15, No.4, 2000, ss.182-186.
- Bozkurt, Cevdet. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Denetçilik Dergisi**. Sayı.3, 2009, ss. 29-40.
- Bulut, Belma. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Risk Yönetimi Adına Düşündükleri”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.24, 2009, ss.42-43.
- Candan, Ekrem. “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”, **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.295, 2006, ss.188-194.
- Candan, Ekrem. “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**. Sayı 38, Mayıs-Haziran 2006, ss.1-23
- Cankar, İsa. “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.61, Nisan-Haziran 2006, ss. 69-81.
- Cantekinler, Müşfik. “Sarbanes-Oxley Act ve AB ile Ülkemize Etkileri”, **Activeline**. Sayı.34, Ocak 2003.
- Carcello, Joseph V., Dana R. Hermanson ve K. Raghunandan. “Changes in Internal Auditing During the Time of the Major U.S. Accounting Scandals”, **International Journal of Auditing**. Vol.9, No.2, July 2005, ss.117-127.
- Cömert, Nuran. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.21, 2008, ss.24-28.
- Dabbağoğlu, Kadir. “İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.82, Temmuz-Ağustos 2007, ss.159-169.
- Demirbaş, Mahmut. “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Yıl.4, Sayı.7, 2005, ss. 167-188.

- Demirci, Muharrem. “Kamu İç Mali Kontrolü Kavramı ve AB Uygulamaları”, **Mali Kılavuz Dergisi**. Yıl.9, Sayı.36, Nisan-Haziran 2009, ss. 46-56.
- Derici, Onur ve Z. Tüysüz A. Sarı. “Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.65, Nisan-Haziran 2007, ss. 151-172.
- Elitaş, Cemal. “İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.69, Ekim-Kasım-Aralık 2004, ss.220-238.
- Eren, Veysel. “Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Öneri – Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.7, Sayı.25, Ocak 2006, ss.255-267.
- Ergüden, Engin. “Kontrol Öz Değerlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.93, Mayıs-Haziran 2009, ss. 45-60.
- Erken, Hasan. “Denetimde ‘Bağımsızlık’ Kavramı”, **Denetişim Dergisi**, Sayı.1, 2009, ss. 16-27.
- Goodwin, Jenny. “A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors”, **Managerial Auditing Journal**. Vol.19, Iss.5, 2004, ss. 640-650.
- Gönülaçar, Şener. “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, **Mali Hukuk Dergisi**. Sayı 135, Mayıs-Haziran 2008, ss. 40-50.
- Gösterici, Hüseyin. “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık”, **Vergi Dünyası**. Sayı.295, 2006, ss. 177-187.
- Güler, Aras. “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.16, 2006, ss.18-19.
- Gürel, Eymen, Esra Burcu Bulgurcu Gürel ve Neslihan Demir, “Basel III Kriterleri”, **Bankacılık ve Sigortacılık Araştırmaları Dergisi**. Cilt.1, Sayı.3-4, Ocak 2012, ss.16-28.
- Kalender, İsmail. “Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri”, **Türk İdare Dergisi**. Yıl.80, Sayı.460, 2008, ss. 87-103.
- Kavut, Lerzan. “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası**. Cilt.2, Sayı.4, 2000, ss. 9-28.
- Kayım, Ali. “Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci: Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir Uygulama Örneği”, **Denetişim Dergisi**. Sayı.3, 2009, ss. 41-58.
- Kayım, Ali. “İç Denetçiler Soruşturma Yapabilir mi?”, **Denetişim Dergisi**, Sayı.2, 2009, ss.117-125.

- Kesik, Ahmet. “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Sayı.9, 2005, ss. 94-114.
- Keskin, Duygu Anıl. “Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi”, **Denetim Dergisi**. Sayı.3, 2009, ss.14-21.
- Khan, M. Akram. “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, Faruk Eroğlu (çev.). **Sayıştay Dergisi**. Sayı.19, Ekim-Aralık 1995, ss.15-30.
- Kiracı, Murat ve Sıtkı Çorbacıoğlu, “Kamu Bankalarında İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Ziraat Bankası Teftiş Kurulunda Yaşanan Örgütsel, Teknik ve Kültürel Değişim”, **C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.32, Sayı.2, Aralık 2008, ss. 331-349.
- Koçberber, Seyit. “Dünya’da ve Türkiye’de Denetim Etiği”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.68, Ocak – Mart 2008, ss. 65-89,
- Kovacs, Krisztina ve Anna Jakubikova. “Avrupa Birliği Aday Ülkelerindeki Merkezi Mali Uyumlaştırma Birimlerinin Görünümü”, **Bütçe Dünyası Dergisi**. O. Erkan (Çev.) Sayı.16, Sonbahar 2003, ss. 24-29.
- Köse, H. Ömer. “Yeni Çerçevesi İle Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.71, Ekim-Aralık 2009, ss. 111-119.
- Kurt, Mustafa ve Özlem Yaşar Uğurlu. “Yeni Kamu Yönetimi Ve Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Gelişiminde Avrupa Birliği’nin Rolü: İlerleme Raporları İçerik Analizi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt. IX, Sayı.2, Aralık 2007, ss.81 -109.
- Lindow, Paul E. ve Jill D. Race. “Beyond Traditional Audit Techniques”, **Journal of Accountancy**. July 2002, ss. 28-33.
- Memiş, M. Ünsal. “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.85, Ocak-Şubat 2008, ss.75-91.
- Nagy, Albert, L. ve William, J., Cenker. “An Assessment of the Newly Defined Internal Audit”, **Managerial Auditing Journal**. Vol.17,No.3, 2002, ss.130-137.
- Okur, Yaşar. “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, **Maliye Dergisi**. Ocak-Haziran 2010, Sayı.158, ss.570 – 586.
- Ömürgönülşen, Uğur. “The Emergence of New Approach to the Public Sector: The New Public Management”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**. Cilt.52, Sayı.1-4, 1997, ss.517 – 565.

- Örenay, Hami. “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimi ile Denetim Komitesinin/Kurulunun Rolü”, **Denetim Dergisi**. Sayı.1, 2009, ss.28-34.
- Özbilgin, İzzet Gökhan. “Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.49, 2003, ss. 123-128.
- Özer, Hüseyin. “Performans Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 7, Ocak-Mart 1992, ss. 30-40.
- Özer, M. Akif, “Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.59, Ekim – Aralık 2005, ss.3-46.
- Özer, M. Akif. “Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler”. **Türk İdare Dergisi**. Yıl.76. Sayı.444, 2004, ss.139-178.
- Sakal, Mustafa ve Elif Ayşe Şahin. “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.68, 2008, ss. 3-27.
- Saraç, Osman. “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”. **Maliye Dergisi**. Sayı.148, Ocak-Nisan 2007, ss.122-163.
- Sevimli, Abdullah. “Sürekli Denetim: Dünü Anla, Bugünü Değerlendir, Geleceği Denetle”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.24, 2009, ss. 30-33.
- Stewart , Jenny ve Nava Subramaniam. “Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities”, **Managerial Auditing Journal**. Vol.25, Iss.4, 2010, ss.328 -360.
- Süer, Ayça Zeynep. “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, **Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri**. Antalya: İSMMO Yayınları, 16 – 19 Nisan 2003.
- Şahin, Ümit. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim”, **Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İİBF Dergisi**. Aralık 2008, ss. 289-302.
- Tektaş, Halil. “Kamu İdarelerinde Kurumsal Risk Yönetim Sistemi”, **Mali Hukuk Dergisi**. Yıl.23, Sayı.138, Kasım-Aralık 2008, ss. 26-37.
- TÜRMOB. “Sarbanes – Oxley Yasası”, **Bilanço Dergisi**. Aralık 2002, ss.14 -15.
- Uyar, Süleyman ve Hakan Aygören. “Basel II İlkelerinin Kobilere Olası Etkileri: Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.77, Ağustos-Eylül-Ekim 2006, ss. 52-70.
- Uyar, Süleyman. “İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.12, 2005, ss.22-28.

- Uyar, Süleyman. “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı 63. Nisan-Mayıs-Haziran 2003, ss. 1-9.
- Uzay, Şaban. “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak 2003, ss.71-82.
- Uzun, A. Kamil. “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, **Denetim Dergisi**. Sayı.3, 2009, ss.59-65.
- Uzun, A. Kamil. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**. Sayı.16, 2006, ss.44-45.
- Uzun, Ali Kamil. “İç Denetimin Fonksiyonunu Değiştiren Unsur: Teknoloji”, **Active**. Kasım-Aralık 2001.
- Yahyaoglu, Güran, Murat Korkmaz ve Ümit Çatulay. “Basel Kriterleri Çerçevesinde İşletmelerin Yatırım Bütçelerinin Oluşumunda Vergi Planlaması”, **Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.1, Sayı.1, Temmuz-Ağustos-Eylül 2011.ss.309-343.
- Yaman, Adem. “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, **Mali Hukuk Dergisi**. Yıl.23, Sayı.133, Ocak-Şubat 2008, ss.45-56.

İnternet Kaynakları

- Ahmed Hany B. “Information Systems Development and the Changing Role of Internal Audit”, University of Greenwich, Accounting and Finance, 2007. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1324159 (10 Eylül 2012)
- Alagöz, Ali. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagozmakaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf, (15 Mayıs 2012).
- Aras, Güler. “Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/Basel%20II%20Bankac%C4%B1%C4%B1k%20D%C3%BCzenlemeleri%20Ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim.pdf> (23 Mayıs 2012).
- Aslan, Coşkun. “Kobilerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması”, Mazars Denge, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/ASLANCOSKUN.pdf> (10 Ekim 2012).
- Avrupa Risk Yönetimi Dernekleri Federasyonu. **Risk Yönetim Standardı**. <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh343.pdf> (04 Aralık 2009).
- Beşinci, Murat. “Bankacılığın Dönüm Noktası Basel Kriterleri”, <http://www.ekonomist.net/bankaciligin-donum-noktasi-basel-kriterleri/> (21 Mayıs 2012)
- Deloitte. **Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim**, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey/tr_ttk_yenittkvebagimsizdenetim_100511.pdf (10 Ekim 2012)
- Dirimtekin, Tuğrul. “**Mali Tablolar ve Basel Kriterleri**” <http://www.ekonomikpusula.com/tugrul-dirimtekin/mali-tablolar-ve-basel-kriterleri> (10 Mayıs 2012).
- ECIIA ve FERMA, **Guidance on the 8th EU Company Law Directive, Article 41**, http://www.ecia.eu/system/files/guidance_on_the_8th_eu_company_law_directive_05_10_2010.pdf (30 Aralık 2012).
- Eren, İlke. **Bankacılıkta AB standartları, Basel-II'nin Getirdikleri** www.seis.org.tr/dosyalar/Baseliki.doc, (21 Mayıs 2012).
- Eryılmaz, Aslı. **J-Sox, Amerikalı Sox'un Yerini Alır mı?** http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%200_2_.pdf (17 Mayıs 2012).

- Hürcan, Yasemin, Emine Kızıldaş ve H. Hakan Yılmaz. “**Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde - IMF İyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme**”, <http://www.tesev.org.tr> (10 Mayıs 2012).
- IIA. **International Standards for The Professional Practice Of Internal Auditing- Standards.** 2013, <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf> (01 Ocak 2013)
- IMF. **Revised Code of Good Practices on Fiscal Transparency**, <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/index.htm> (02 Mart 2012)
- INTOSAI. **Code of Ethics**, [http://www.issai.org/media\(627,1033\)/ISSAI_30_E.pdf](http://www.issai.org/media(627,1033)/ISSAI_30_E.pdf) (15 Kasım 2012).
- Karagiorgos, Theofanis. George Drogalas, Petros Christodoulou ve Michail Pazarskis. “**Conceptual Framework, Development Trends And Future Prospects of Internal Audit: Theoretical Approach**”. http://www.drogalas.gr/uploads/publications/Conceptual_framework_development_trends_and_future_prospects_of_internal_audit_Theoretical_approach.pdf (30 Aralık 2012)
- Kaya, Bertan. “İç Denetim Nedir?”, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf, (15 Mayıs 2012)
- Kurban, İbrahim. **Kurumsal Yönetim Güvencesi için Denetim Komitesi**, www.spk.gov.tr. (11 Eylül 2012)
- MEHTAP (Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu) Ankara: TODAİE Yayınları. İkinci Basım, 1996. <http://www.todaie.gov.tr/pdf/MEHTAP.PDF> (10 Aralık 2009).
- Nazlı, Akın. (2011). “2’yi Beklerken 3 Erken Geldi”, www.iir.com.tr/files/turkishtime_interview.pdf (23 Mayıs 2012)
- Önal, Ahmet. **Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim ve İç Denetim**, http://icdenetim.sanayi.gov.tr/Files/Attachments/OtherFiles/kamu_yonetimindeki-degisi-16032012110907.pdf (10 Temmuz 2012).
- Protiviti. **Guide to the Sarbanes-Oxley Act (Internal Control Requirements) Frequently Asked Questions Regarding Section 404**, Fourth Edition, http://www.protiviti.com/en-US/Documents/ResourceGuides/Protiviti_Section_404_FAQ_Guide.pdf (15 Temmuz 2012)
- T.C. Hazine Müsteşarlığı, **Kamu Harcama Yönetiminde Reform**, <http://yonetibilimi.politics.ankara.edu.tr/eski/khyr.pdf>, (21 Mayıs 2012).
- Tavşan, İhsan. “**Bağımsız Denetimin Önemi ve Basel II Kriterleri**”, <http://www.bilgidenetim.com/?sec=3&newsid=73&yazarid=10>, (23 Mayıs 2012).

Uzun, Ali Kamil “İç Denetim Nedir?”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf> (15 Mayıs 2012)

Uzun, Ali Kamil. **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim Üzerine Düzenlemeler.**http://www.denetimnet.net/Pages/yeni_turk_ticaret_kanununda_ic_denetim_uzerine_duzenlemeler.aspx (03 Ekim 2012).

<http://www.bumko.gov.tr/>

<http://www.coso.org>

<http://www.deloitte.com>

<http://www.denetimnet.net>

<http://www.eciia.eu>

<http://www.ey.com>

<http://www.idkk.gov.tr>

<http://www.intosai.org>

<http://www.isaca.org>

<http://www.kidder.org.tr>

<http://www.kpmg.com>

<http://www.maliye.gov.tr>

<http://www.oecd.org>.

<http://www.pwc.com>

<http://www.pwc.com>

<http://www.sayder.org.tr>

<http://www.sayistay.gov.tr>

<http://www.theiia.org>.

<http://www.tide.org.tr>

Mevzuat

1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

5393 sayılı Belediye Kanunu

5411 sayılı Bankacılık Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ

Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik,

Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar

Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller

Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller

Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Kıdemlerinin Belirlenmesine İlişkin Esas ve Usuller

Kamu İç Denetim Birim Yönergesi

Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi

Kamu İç Denetim Raporlama Standartları

Kamu İç Denetim Rehberi

Kamu İç Denetim Standartları

Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü (Public Internal Audit Glossary)

Kamu İ Denetimi Strateji Belgesi (2008-2010)

Kamu İ Denetimi Strateji Belgesi (2011 – 2013)

Kamu İ Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliği

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim standartları Tebliği

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği

Üst Yönetici Rehberi

EKLER

EK 1: ANKET FORMU

Sayın İç Denetçi,

Bu anket, *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı*'nda yapılan “*İç Denetim ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma*” başlıklı doktora tez çalışmasına veri toplamayı amaçlamaktadır. Bilimsel nitelikteki araştırmanın amacına ulaşması özenle vereceğiniz cevaplarla sağlanacaktır. Araştırmaya yapacağınız katkılardan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Prof. Dr. Ayşe GÜNER

Marmara Üniversitesi
Tez Danışmanı

M. Cemil ARSLAN

Marmara Üniversitesi
arslancemil@gmail.com

A. İÇ DENETİM ALGISI

	Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi belirtiniz.	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1	İç denetim, sistemli ve disiplinli bir süreçtir.					
2	İç denetim, iç kontrol sistemini değerlendiren bağımsız bir süreçtir.					
3	İç denetim, yönetsel faaliyetlerin etkililiğini değerlendiren ve geliştiren bir süreçtir.					
4	İç denetim, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir araçtır.					
5	İç denetim, yönetime yol gösteren ve danışmanlık yapan bir araçtır.					
6	İç denetim, faaliyetlerin performans kriterlerine uygunluğunu ölçen bir araçtır.					
7	İç denetim, kurumun faaliyetlerini geliştiren ve onlara değer katan bir araçtır.					
8	İç denetim, bilişim teknolojisi güvenlik standartlarına uygunluğu ölçen bir araçtır.					
9	İç denetim, risk yönetim sisteminin etkililiğini değerlendiren bir süreçtir.					
10	İç denetim, mali tabloların doğruluğunu ve yeterliliğini ölçen bir araçtır.					
11	İç denetim yolsuzlukların önlenmesinde önemli bir araçtır.					
12	İç denetim, Uluslararası İç Denetim Etik Kurallarına uygun olarak yapılması gereken bir faaliyettir.					
13	İç denetim Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun olarak yapılması gereken bir faaliyettir.					
14	İç denetim, harcamaların hukuka uygunluğunu denetleyen bir araçtır.					
15	İç denetçinin soruşturma yetkisi olmalıdır.					
16	İç denetim, uygulama süreçlerine aktif katılımı gerektirir					
17	İç denetim, yöneticileri koruyan bir “kalkan”dır.					
18	İç Denetim Koordinasyon Kurulu, rehberlik ve koordinasyon işlevini yerine getirmektedir.					

B. İÇ DENETİM İŞLEVİ

1. Kurumunuzda yapılan iç denetimin kapsamına aşağıdakilerden hangisi/hangileri girmektedir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)
 - Sistem denetimi.
 - Mali denetim.
 - Uygunluk denetimi.
 - Bilgi teknolojisi denetimi.
 - Performans denetimi.
 - Danışmanlık faaliyeti.
2. Kurumunuzun bütçe sisteminde İç Denetim Birimi bağımsız olarak yer almakta mıdır?
 - Evet Hayır
3. Biriminizin İç Denetim Yönergesi var mı?
 - Evet Hayır
4. Bir önceki soruya cevabınız “Evet” ise bu Yönergeyi onaylayan makam aşağıdakilerden hangisidir?
 - İç Denetim Birimi Başkanı.
 - Belediye Meclisi.
 - Belediye Encümeni.
 - Belediye Başkanı.
 - Diğer (Lütfen belirtiniz):
5. Biriminize İç Denetçi olarak atanabilmek için aşağıdaki koşullardan hangisi/hangileri gereklidir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)
 - Uluslar arası Sertifikalı İç Denetçi (CIA) unvanına sahip olmak.
 - Uluslar arası Sertifikalı Kamu Denetçisi (CGAP) unvanına sahip olmak.
 - Uluslar arası Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi (CISA) unvanına sahip olmak.
 - Uluslar arası Kontrol Öz Değerlendirme Denetçisi (CCSA) unvanına sahip olmak.
 - Ulusal Kamu İç Denetçi Belgesine sahip olmak.
 - En az lisans mezunu olmak.
 - En az yüksek lisans mezunu olmak.
 - Doktora derecesine sahip olmak.
6. Kurumunuz organizasyon şemasında doğrudan üst yöneticiye bağlı İç Denetim Birimi yer almakta mıdır?
 - Evet Hayır
7. Kurumunuzda İç Denetim Birimi fiilen üst yöneticiye bağlı olarak mı çalışmaktadır?
 - Evet Hayır
8. İç Denetçi olarak üst yönetici ile hangi sıklıkta görüşüyorsunuz?
 - Ayda bir kezden fazla Ayda bir kez Üç ayda bir kez
 - Altı ayda bir kez Yılda bir kez Hiçbir zaman
9. Kurumunuzda İç Denetçiler rapor hazırlarken üst yönetimin müdahalesine maruz kalıyor mu?
 - Her zaman Bazen Hiçbir zaman

10. İç Denetçi ile üst yönetici arasında görüş ayrılığı ortaya çıktığı takdirde bir uzlaşma mekanizması var mı?
- Evet Hayır
11. İç denetim faaliyetlerinde zamanınızı, en çok, aşağıdakilerden hangisi için harcıyorsunuz? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.)
- Risk analizleri.
 Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımına yönelik incelemeler.
 Bilişim teknolojileri denetimi.
 Stratejik plan ve performans programına uygunluk denetimi.
 Danışmanlık faaliyeti
 Hata, hile, suistimal ve yolsuzluk araştırmaları.
 Hukuka uygunluk denetimi.
 Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimi.
 İç denetim materyal ve prosedürlerine yönelik işlemler (çalışma kâğıtlarının hazırlanması vb.)
 Diğer (Lütfen belirtiniz):
12. Kurumunuzda İç Denetçiler kime rapor sunmaktadır?
- Belediye Başkanı.
 Belediye Meclisi.
 Denetim Komitesi.
 Diğer (Lütfen belirtiniz):.....
13. Şu anda çalıştığınız kurumda iç kontrol sistemini bütünsel olarak değerlendiren bir rapor hazırladınız mı?
- Evet Hayır
14. Hangi sıklıkla rapor hazırlamaktasınız?
- Talep edildiğinde.
 Yılda bir – üç.
 Yılda dört - beş.
 Beşten fazla (Lütfen belirtiniz).....
15. İç denetim planı hazırlanırken aşağıdakilerden hangisini/hangilerini dikkate alıyorsunuz? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.)
- Risk esaslı denetim metodolojisi kullanıyorum.
 Bir önceki yılın denetim planından yararlanıyorum.
 Birim yöneticileri ile istişare ediyorum.
 Üst yönetimin ricalarını dikkate alıyorum.
 Yasal kuralların gerekliliklerini dikkate alıyorum.
 Dış denetçilerin eleştiri ve önerilerinden yararlanıyorum.
 Diğer (Lütfen belirtiniz):.....
16. Lütfen yaptığınız iç denetim faaliyetinin aşağıdaki hususlardan hangisini/hangilerini kapsadığını belirtiniz? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.)
- Kurumsal yönetimin gözden geçirilmesi.
 Hukuk kurallarına uygunluk.
 İç kontrol sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesi.
 Etik ilkelere uygunluk.
 Kurumsal risk yönetim süreci.
 Finansal riskler.
 Operasyonel riskler.
 Büyük projeler.

- Bilişim sistemleri ve güvenliği.
- Yolsuzluk ve suistimal soruşturmaları.
- Strateji ve performans göstergelerinin gözden geçirilmesi.
- Sürdürülebilirlik denetimi.
- Dış denetime destek.

17. Kurumunuzda İç Denetçilerin performansı ölçülmekte midir?

- Evet Hayır

18. Bir önceki soruya cevabınız “Evet” ise kurumunuzda iç denetçilerin performansı nasıl ölçülmektedir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)

- Öz değerlendirme yöntemi ile.
- Üst yönetimin takdiri ile.
- Yapılan anket çalışmaları ile.
- Kabul edilen ve uygulanan önerilerin sayısı ile.
- Yönetime sunulan danışmanlık sayısı ile.
- Denetim Planını uygulama oranı ile.
- Balanced Scorecard yöntemi ile.
- Tespit edilen önemli risklerin sayısı ile.
- Diğer (Lütfen belirtiniz):

19. İç denetçi olarak atandıktan sonra hizmet içi eğitim aldınız mı?

- Evet Hayır

20. İç denetçi olarak atandıktan sonra eğitim amacıyla yurtdışına gönderildiniz mi?

- Evet Hayır

21. İç denetim raporlarınız kamuoyuna açıklandı mı?

- Evet Hayır

22. İç denetim raporlarınız belediye meclisinin bilgisine sunuldu mu?

- Evet Hayır

23. Kurumunuzun faaliyet raporunda iç denetim sonuçlarına yer verilmekte midir?

- Evet Hayır

24. Kurumunuzda “iç denetim biriminin rolü” ile “teftiş biriminin rolü” açıkça belirlenmiş midir?

- Evet Hayır

25. Kurumunuzda iç denetçilerin önerileri üst yönetim tarafından dikkate alınmakta mıdır?

- Evet Hayır

26. Kurumunuzda Bilişim Teknolojileri Denetimi konusunda uzmanlaşmış iç denetçi var mıdır?

- Evet Hayır

C. İÇ DENETİMİN GELECEĞİ

1. Sizce iç denetim sisteminin en önemli sorunu nedir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.)

- Üst yönetimin farkındalığının yetersizliği.
- Denetçilerin kapasite ve yeterliliğinde zafiyet.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun bağımsız olmaması.
- İç denetim biriminin kurum içinde bağımsız olmaması.
- İç denetçinin soruşturma yetkisinin olmaması.
- İç denetçinin ücretinin düşüklüğü.
- İç denetim süreç ve prosedürlerinin aşırı bürokrasiye yol açması.
- İç denetim birimi ve teftiş biriminin birlikte var olması.
- Denetim komitesinin bulunmaması.
- Diğer (Lütfen belirtiniz):

2. Sizce bir iç denetçinin aşağıdaki alanlardan hangisinde bilgi sahibi olması tatmin edici bir denetim performansı için önemlidir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.)

- Finans ve muhasebe.
- Yönetim teknik ve uygulamaları.
- Etik ilkeler.
- Çalışılan sektöre ve kuruma ilişkin bilgiler.
- Denetim ve iç denetim standartları.
- İletişim, bilişim, sosyoloji, sosyal psikoloji, psikoloji.
- İstatistik.
- Hukuk.
- Risk analizi.
- Bilişim teknolojileri denetim uygulamaları.
- Yabancı dil/ Mesleki Yabancı dil.
- Değişimi takip etme ve uygulama.
- Raporlama/Rapor geliştirme.
- Diğer (Lütfen belirtiniz):

3. İç denetim mesleğinin geleceğine ilişkin öngörülerden hangisi sizce doğrudur?(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)

- Yönetim için iç denetim fonksiyonunun önemi günden güne artmaktadır.
- İç denetçiler için olanak ve fırsatlar önümüzdeki 5 yılda belirgin bir şekilde artacaktır.
- İç denetim eğitim programı önümüzdeki 5 yıl içinde üniversiteler tarafından geliştirilecektir.
- İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki ilişki ve işbirliği önümüzdeki 5 yıl içinde belirgin bir biçimde artacaktır.
- Önümüzdeki 5 yıl içinde Sertifikalı İç Denetçi, Sertifikalı Kamu İç Denetçisi gibi uluslararası sertifika alan denetçilerin sayısında belirgin bir artış olacaktır.
- Önümüzdeki 5 yıl içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu iç denetimin önemi konusunda farkındalık yaratmak ve mesleğin önemini vurgulamak için güçlü bir strateji ortaya koyacaktır.
- İç denetim mesleği belirsizliğini sürdürecektir ve zamanla önemsizleşecektir.
- Diğer (Lütfen belirtiniz):

4. Aşağıdaki kişisel özelliklerden hangisinin/hangilerinin bir iç denetçi için gereklilik olduğunu düşünüyorsunuz? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.)

- Veri toplama ve analiz yeteneği.
- Eleştirel düşünme yeteneği.
- Suistimalleri fark edebilme yeteneği.
- Görüşme - müzakere yeteneği.
- Sunum yeteneği.
- Proje planlama ve proje yönetimi.
- Zaman yönetimi.

- Piyasa hakkında bilgi sahibi olmak.
- Bilişim teknolojileri kullanımı.
- Yabancı dil bilgisi.
- Yazma becerisi.
- Diğer (Lütfen belirtiniz):

5. Sizde iç denetim birim yöneticisinde bulunması gereken en önemli özellik aşağıdakilerden hangisidir? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.)

- Personel yönetimi ve takım oluşturma.
- Etik duyarlılık.
- Objektif davranma.
- Liderlik.
- Kolaylaştırıcı olma.
- Çevresi ile uyum.
- Sırdaş olma.
- Bağımsız çalışma.
- Diğer (Lütfen belirtiniz):

6. İç denetçiler kime rapor sunmalıdır?

- Belediye başkanı.
- Belediye meclisi.
- Denetim komitesi/komisyonu.
- Diğer (Lütfen belirtiniz):

7. Lütfen yaptığımız iç denetim faaliyetinin aşağıdaki hususlardan hangisini/hangilerini kapsamı gerektiğini belirtiniz? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.)

- Kurumsal yönetimin gözden geçirilmesi.
- Hukuk kurallarına uygunluk.
- İç kontrol sisteminin etkililiğinin değerlendirilmesi.
- Etik ilkelere uygunluk.
- Kurumsal risk yönetim süreci.
- Finansal riskler.
- Operasyonel riskler.
- Büyük projeler.
- Bilişim sistemleri ve güvenliği.
- Yolsuzluk ve suistimal soruşturmaları.
- Strateji ve performans göstergelerinin gözden geçirilmesi.
- Sürdürülebilirlik denetimi.
- Dış denetime destek.
- Diğer (Lütfen belirtiniz):

D. KİŞİSEL BİLGİLER

1. Yaşınız: 26-34 35-44 45-54 55-64

2. Eğitim durumunuz: Ön Lisans Lisans Yüksek Lisans Doktora

3. İç denetim mesleğine geçiş tarihiniz:

2006 2007 2008 2009 2010 2011

4. İç denetimi mesleğine geçmeden önce;

a) Çalıştığınız kurum :

b) Unvanınız :

5. Şimdiki unvanınız:

- İç Denetçi
 İç Denetim Birimi Başkan Yardımcısı
 İç Denetim Birimi Başkanı

6. Sahip olduğunuz ulusal denetim sertifika türü:

- A1
 A2
 A3
 A4

7. Sahip olduğunuz uluslararası iç denetim sertifikaları:

- İç Denetçi Sertifikası
 Kamu İç Denetçisi Sertifikası
 Bilişim Sistemleri Denetçisi Sertifikası
 Kontrol Öz Değerlendirme Denetçisi Sertifikası
 Diğer:

8. Aşağıdaki mesleki kuruluşlardan hangisine/hangilerine üyesiniz?

- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
 Türkiye İç Denetim Enstitüsü
 Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
 Kamu iç Denetçileri Derneği
 Vergi Denetmenleri Derneği
 Diğer: