

**T.C.
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI**

TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİLİK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
PINAR TOK**

**Tez Danışmanı
DOÇ. DR. BAYRAM COŞKUN**

**EYLÜL, 2010
MUĞLA**

T.C.
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI

TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİLİK

PINAR TOK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde
"Yüksek Lisans"
Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 27.10.2010

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 27.10.2010

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Bayram Coşkun

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Fatma Neval GENÇ

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Turgay UZUN

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Nurgün OKTİK

EYLÜL, 2010

MUĞLA

TUTANAK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 10/08/2010 tarih ve 495/5 sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 25/4 maddesine göre, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Pınar TOK'un "Türkiye'de İç Denetim ve İç Denetçilik" adlı tezini incelemiş ve aday 07/09/2010 tarihinde saat .14:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin kabul olduğuna oybirliği ile karar verildi.

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Bayram COŞKUN

B. Coşkun

Fatma Neval Genç
Üye

Doç.Dr. Fatma Neval GENÇ

Turgay Uzun
Üye

Doç.Dr. Turgay UZUN

YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

07/09/2010

Pınar TOK



YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

MERKEZİMİZCE DOLDURULACAKTIR.

Soyadı : TOK

Adı : Pınar

Kayıt No:

TEZİN ADI

Türkçe : Türkiye'de İç Denetim ve İç Denetçilik

Y. Dil : Internal Auditing and Internal Auditorship In Turkey

TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans

Doktora

Sanatta Yeterlilik

•

o

o

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Üniversitesi

Fakülte : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kuruluşlar :

Tarih :

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayınlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı, Adı : Bayram COŞKUN

Ünvanı : Doç. Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL : Türkçe

TEZİN SAYFA SAYISI: 128

TEZİN KONUSU (KONULARI) :

1. Denetim Kavramının İncelenmesi, Denetimin Niteliği ve İdari Denetim
2. İç Denetçiliğin Teorik Açıdan İrdelenmesi
3. Türkiye'de İç Denetim Uygulamaları

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER :

1. İç Denetim
2. İç Kontrol
3. İç Denetim Standartları
4. Kurumsal Performans Denetimi

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELER:

1. Internal Auditing
2. Internal Control
3. Internal Auditing Standarts
4. Institutional Performance Auditing

- | | |
|---|---|
| 1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum | 0 |
| 2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir | • |
| 3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir | 0 |

Yazarın İmzası : 

Tarih : 07./09/2010

ÖZET

Bu çalışma denetim kavramının irdelenmesi ile başlamıştır. Denetimin birçok yönden türleri ele alınmış, ilkeleri ve aşamaları da incelenmiştir. Bir denetim çeşidi olan idari denetimle ilgili çeşitli bilgiler verilmiş, öncelikle bu denetim şeklinin içinde yer alan iç denetim konusuna kısaca değinilmiştir.

Daha sonra ise iç denetimin ne olduğu, ne amaçla kullanıldığı, kapsamına hangi denetim türlerinin girdiği ve standartları açıklanmıştır. İç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişkiye değinilmiş, bunun Avrupa'daki yansımaları konusunda örnekler verilmiştir. İç denetim konusunda Dünyada mevcut olan en önemli üç kuruluşla ilgili bilgilere yer verilmiştir.

Son olarak Avrupa ve Amerika'da devam eden bu yeniden yapılanma çalışmalarının Türkiye'de nasıl yankı bulduğuna bakılmış, 1960'tan günümüze kadar olan süreç incelenmiştir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle ortaya çıkan iç denetçilerin görev ve haklarıyla ilgili çeşitli bilgilere yer verilmiş, aynı kanunda da açıklanan iç denetim süreci ve standartları konularına değinilmiştir.

İç denetime kadar var olan ve hala devam eden teftiş ile iç denetim arasındaki farklar ele alınmış, iç denetimin önemli bir ögesini oluşturan performans denetimi konusuna yer verilmiştir. Türkiye'de iç denetime yön veren kurumlar açıklanmış, iç denetim sistemimizle ilgili genel bir değerlendirme yapılmış, sorunlar irdelenmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur.

ABSTRACT

This study began with explication of auditing. The types of auditing dealt with from many points, principles and phases of it was examined. Some information about administrative control which is a type of auditing was given. First of all internal auditing which is in administrative control was explained.

After that the subjects such as what the auditing is, with which purpose the auditing is being used, which auditing types enter in the area of auditing and the standards were mentioned. The relation between internal auditing and internal control was dealt with, some examples were given on the subject of reflections in Europe. The most important institutions about internal auditing in the world were explained.

At last how the reforms that continue in Europe and USA are affected the studies in Turkey were explicated, the process that comes from 1960 to present time was examined. The information about the duties and rights of internal auditors which comes into being after the law of the public financial administration and control which numbered 5018 was given. Internal auditing process and the standards which are explained in the same law were mentioned.

The differences between inspection and auditing were examined, the performance auditing which takes part in internal auditing was dealt with. The institutions which conduct the internal auditing in Turkey were explained, A general evaluation about our internal auditing was made, the problems were explicated, the solution suggestions were submitted.

ÖNSÖZ

Yoğun ve uzun araştırma sürecini kapsayan tez çalışmam süresince sabır ve desteklerini benden esirgemeyen annem Aysun TOK'a, babam Vedat TOK'a, kardeşim Seher TOK'a, Hamdi KEÇECİOĞLU'na, Daire Başkanımız Öğr.Gör. Ömer KOÇ'a ve birlikte çalıştığım tüm çalışma arkadaşlarıma teşekkür ediyorum.

Çalışmam sürecince değerli fikirleri, anlayışı, sabrı ve en önemlisi de yardımları ve destekleri için çok değerli danışman hocam Doç.Dr. Bayram COŞKUN'a çok teşekkür ediyorum.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

| | |
|------------------|----|
| ÖNSÖZ..... | I |
| İÇİNDEKİLER..... | II |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMININ İNCELENMESİ, DENETİMİN NİTELİĞİ VE İDARİ DENETİM

| | |
|-------------------------------------|----|
| I. Denetim Kavramı ve Kapsamı | 3 |
| II. Denetimin Türleri..... | 6 |
| A. Kapsam Yönünden..... | 7 |
| 1. İç Denetim..... | 7 |
| 2.Dış Denetim..... | 7 |
| a. Bağımsız Denetim..... | 7 |
| b.Kamu Denetimi..... | 8 |
| B. Zaman Yönünden..... | 8 |
| 1. Önleyici Denetim..... | 8 |
| 2. Düzeltici Denetim..... | 9 |
| C. Konusu Yönünden..... | 9 |
| 1. İşlemlerin Denetim..... | 9 |
| a. Hukuka Uygunluk Denetimi..... | 9 |
| b. Yerindelik Denetimi..... | 10 |
| 2. Eylemlerin Denetimi..... | 11 |
| a. Etkinlik Denetimi..... | 11 |
| b. Verimlilik Denetimi..... | 12 |
| III. Denetimin İlkeleri..... | 12 |
| A. Bağımsızlık İlkesi..... | 13 |
| B. Yasallık İlkesi..... | 13 |

| | |
|--|----|
| C. Nesnellik İlkesi..... | 14 |
| D. Dürüstlük İlkesi..... | 15 |
| IV. Denetimin Aşamaları..... | 15 |
| A. Planlama..... | 15 |
| B. Çalışmanın Gözetilmesi ve Rapor Edilmesi..... | 16 |
| C. Karşılaştırma ve Düzeltme..... | 16 |
| V. İdari Denetim..... | 17 |
| A. Hiyerarşik Denetim..... | 18 |
| 1. Hiyerarşi Kavramı ve Yetkisi..... | 18 |
| 2. İşlem ve Eylemlerin Denetimi..... | 18 |
| B. Vesayet Denetimi..... | 20 |
| 1. Hizmet Yerinden Yönetim Kuruluşları Üzerinde Denetim..... | 22 |
| a. Bilimsel, Teknik ve Kültürel Kamu Kurumları Üzerinde Denetim..... | 22 |
| b. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Üzerinde Denetim..... | 23 |
| c. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları Üzerinde Denetim..... | 24 |
| 2. Yer Yönünden Yerinden Yönetim Kuruluşları Üzerinde Denetim..... | 25 |
| a. İl Özel İdarelerinin Denetimi..... | 26 |
| b. Belediyeler Üzerinde Denetim..... | 28 |
| c. Köyler Üzerinde Denetim..... | 30 |
| C. İdari Teftiş..... | 30 |
| D. İç Denetçilik..... | 33 |

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETÇİLİĞİN TEORİK AÇIDAN İRDELENMESİ

| | |
|---------------------------------------|----|
| I. İç Denetim Faaliyeti..... | 35 |
| A. İç Denetimin Tanımı..... | 36 |
| B. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı..... | 38 |
| C. İç Denetimin Alanı..... | 39 |
| 1. Uygunluk Denetimi..... | 39 |

| | |
|---|----|
| 2. Performans Denetimi..... | 40 |
| 3. Mali Denetimi..... | 41 |
| 4. Bilgi Teknolojisi Denetimi..... | 42 |
| 5. Sistem Denetimi..... | 43 |
| D. İç Denetimin Unsurları..... | 43 |
| 1. Değer Katma..... | 44 |
| 2. Güvence Sağlama ve Danışmanlık..... | 44 |
| 3. Standartlara Uygunluk..... | 45 |
| 4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık..... | 46 |
| 5. Risk Odaklı Denetim..... | 47 |
| 6. Meslek Ahlak Kuralları..... | 48 |
| II. İç Denetim Standartları..... | 51 |
| A. İç Denetim Standartlarının Amaçları..... | 52 |
| B. Uluslararası İç Denetim Standartları..... | 53 |
| 1. Nitelik Standartları..... | 54 |
| 2. Performans Standartları..... | 55 |
| III. İç Denetim ve İç Kontrol Kavramları..... | 56 |
| IV. Avrupa Birliği'nde İç Denetim ve İç Kontrol Kavramları..... | 58 |
| A. Kuzey (Anglo-Sakson Modeli)..... | 59 |
| B. Güney (Üç Taraflı Ön Kontrol) Yaklaşımı ve Fransa'daki İç Denetimin Yapısı..... | 60 |
| V. İç Denetim Alanı İçerisinde Yer Alan Başlıca Uluslararası Kuruluşlar..... | 63 |
| A. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)..... | 63 |
| B. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)..... | 63 |
| C. Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komisyonu (COSO)..... | 64 |
| 1. COSO İç Kontrol Modelinin Unsurları..... | 65 |
| 2. İç Kontrol Standartları..... | 66 |
| 3. COSO Piramidi..... | 67 |
| 4. COSO Küpü..... | 67 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM UYGULAMALARI

| | |
|--|----|
| I. 1960 Yılından Günümüze Yeniden Yapılanma Çalışmaları..... | 68 |
| II. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Karşılaştırılması..... | 73 |
| III. İç Denetçilerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları | 78 |
| A. İç Denetçinin Görevleri..... | 78 |
| B. İç Denetçinin Yetkileri..... | 80 |
| C. İç Denetçinin Sorumlulukları..... | 80 |
| IV. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Statüsü..... | 81 |
| A. İç Denetçilerin Nitelikleri..... | 81 |
| B. İç Denetçilerin Bağımsızlığı Ve Tarafsızlığı..... | 83 |
| C. İç Denetçilerin Güvencesi..... | 84 |
| V. Türkiye'de İç Denetim Süreci..... | 84 |
| A. İç Denetimin Planlaması..... | 85 |
| B. İç Denetimin Yürütülmesi..... | 86 |
| C. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması..... | 87 |
| D. İç Denetimin İzlenmesi..... | 88 |
| VI. Geleneksel Teftiş ve İç Denetimin Karşılaştırılması..... | 89 |
| VII. Türkiye'de Kamu İç Denetim Standartları..... | 91 |
| VIII. İç Denetçilik ve Kurumsal Performans Denetimi..... | 92 |
| A. Performans Denetiminin Tanımı..... | 92 |
| B. Klasik Denetim (Düzenlilik Denetimi) İle Performans Denetimi Arasındaki Farklar..... | 94 |
| C. Türkiye'de Performans Denetimi..... | 95 |
| D. Avrupa Birliğinin Performans Yönetim Modeli: Ortak Değerlendirme Çerçevesi (CAF)..... | 96 |
| IX. Türkiye'de İç Denetim Alanındaki Kuruluşlar..... | 98 |
| A. Türkiye İç Denetim Enstitüsü..... | 98 |
| B. İç Denetim Koordinasyon Kurulu..... | 99 |
| X. İç Denetçilik Sisteminin Değerlendirilmesi ve Uygulamada | |

| | |
|------------------------------|-----|
| Karşılaşılan Sorunlar..... | 102 |
| SONUÇ..... | 104 |
| KAYNAKÇA..... | 107 |
| EKLER..... | 115 |
| NİTELİK STANDARTLARI..... | 115 |
| PERFORMANS STANDARTLARI..... | 119 |

GİRİŞ

Kamu örgütlerinde işleyişin hukuksal çerçevede devam edip etmediğinin tespiti ve faaliyet sonuçlarının öngörülen performans standartlarına uygun olup olmadığının tespiti için denetim mekanizmasının var olması gerekir. Dolayısıyla denetim, belirli dönemlerde yapılan planlara ne derece uyulduğunun, belirlenen hedeflere ne kadar ulaşıldığının belirlenmesi için gerekli bir yönetim fonksiyonudur.

2000’li yılların başında başlayan reform çalışmaları sonucunda hazırlanarak yürürlüğe giren 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye’deki kamu mali yönetim ve kontrol sistemini yeniden yapılandırmıştır. Bu yeniden yapılanma kapsamında strateji geliştirme birimleri kurulmuş, stratejik planlama, iç denetim gibi yenilikler getirilmiştir.

İç denetim için 5018 sayılı Kanunun ortaya koyduğu yaklaşım, Türk kamu yönetimi için yeni bir durumdur. İç denetim, hiyerarşik denetimden farklı olarak, bu konuda uzmanlaşmış kişiler tarafından kuruma değer katmak amacıyla faaliyet gösteren iç denetçilerin de çalışmalarıyla daha yeni bir yapıya bürünmüştür. Üst yöneticiye bağlı olarak görev yapan iç denetçiler tarafından yerine getirilen iç denetim faaliyeti, risk odaklı bir denetimdir. İç denetim, kurum faaliyetlerinin verimlilik, etkililik ve ekonomiklik ilkeleri doğrultusunda sürdürülebilmesi bakımından, oluşabilecek risklerin en aza indirilmesi ve etkin bir iç kontrol ortamının sağlanmasında önemli bir yere sahiptir.

Bu çalışmada Türkiye için yeni olan iç denetim bilimsel yolla irdelenecektir. İç denetçilik kavramının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar, zorluklar ele alınacak, varsa aksayan yönler üzerinde durulacaktır. Çalışmanın yürütülmesinde yazılı literatür ve ilgili mevzuat esas alınmıştır.

Bu alışma üç bölümde oluşmuştur. İlk bölümde genel olarak denetim kavramından bahsedilmiş; amaçları, türleri ve ilkelerine değinilmiştir. Son olarak da iç denetimin de içinde yer aldığı idari denetim kavramı incelenmiştir.

İkinci bölümde ise tez çalışmasının da ana konusunu oluşturan i denetçilik kavramı ele alınmış; i kontrolle ilişkisi, Avrupa Birliği lkelerindeki uygulamaları, i denetimle ilgili uluslararası kuruluşlar, uluslararası i denetim standartlarına değinilmiştir.

nc ve son bölümde ise iç denetimin ülkemizdeki yansımalarından bahsedilmiştir. İç denetim alanındaki kuruluşlar, iç denetimin geleneksel denetimden ayrılan yönleri, kurumsal performans denetimi ve i denetçilerin görevleri, güvencesi gibi konular ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMININ İNCELENMESİ, DENETİMİN NİTELİĞİ VE İDARİ DENETİM

I. DENETİM KAVRAMI VE KAPSAMI

Genel olarak denetim “boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir”. Türk Dil Kurumu tarafından “denetleme”, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır.¹

Bir başka deyişle olması gerekenle olan arasında yapılan bir karşılaştırmadan ibarettir. Olması gereken, kararın alınmasına kadar izlenen hazırlık aşaması ve bunun kararla somutlaşan ifadesidir. Olan ise, kararın uygulamayla gerçekleşen sonucudur.²

Kamu yönetimi sözlüğüne göre yapılan işlemlerin örgütsel amaçlara, yönetsel kurallara ve hukuka uygunluğunun araştırılması ya da örgütün beklenen başarı ölçütlerine ne ölçüde ulaştığını saptamak üzere, bu ölçütlerle yapılan işlerin karşılaştırılmasıdır.³

¹ Türkçe Sözlük, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1998, s.354.

² Cevdet Atay, *Devlet Yönetimi ve Denetim*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999, s.20

³ Ömer Bozkurt, Turgay Ergun, Seriyse Sezen, *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, TODAİE Yayınları, No:283, Ankara, 1998, s.62.

Denetim, örgütün önceden saptanan standartları ne derece gerçekleştirdiğini ölçmeye, amaçtan sapmalar varsa gerekli düzeltmeleri yapmaya yönelik bir işlemdir. Yönetim faaliyetlerinin kabul edilen plana, verilen direktife ve konulan ilkelere uygun olarak etken bir şekilde yapıp yapılmadığını belirten araçtır.⁴

Bir başka tanımda denetim; öngörülen planların ve amaçların yerine getirilmesi için, görevli olan personelin, verim ve başarılarının ölçülmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması işlemidir. H. Fayol'a göre ise denetim; "her şeyin, verilen emirlere ve konulmuş kurallara uygun yapıp yapılmadığının gözetimi"dir.⁵

Ali Öztekin'e göre denetim "Örgütün planlanan ve saptanan amaçlara ulaşım ulaşmadığının, ne ölçüde ulaşabildiğinin, aksayan yönlerinin, eksikliklerin ve hataların bulunup bulunmadığının belirlenmesi amacı ile zaman zaman personel ve malzeme dahil örgütün tüm eylem ve işlemlerinin kontrol edilmesidir."⁶

Recep Sanal'a göre denetim, bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlara konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesidir.⁷

Yönetim Bilimciler genellikle denetimi, planlanan amaçlara erişilip erişilmediğinin tespiti, erişilmemiş ise bunun nedenlerinin araştırılması ve değerlendirilmesi ve bunlar için yapılan iş ve işlemlerin tümü şeklinde tanımlamaktadır.⁸

⁴ Bayram Coşkun, "Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 437, Ankara, 2002, s.82.

⁵ Ümit ŞAHİN, *Belediyelerde İç Denetim*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı, İstanbul, 2008, s.6.

⁶ Ali Öztekin, *Yönetim Bilimine Giriş*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1997, s.59.

⁷ Recep Sanal, *Türkiye'de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2002, s.6.

⁸ Nuri Tortop, Eyüp G. İşbir, Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman , M.Akif Özer, *Yönetim Bilimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Ekim 2007, s.121.

Avrupa Komisyonu da denetimin tanımını yapmıştır. Bu tanıma göre en genel anlamıyla denetim, bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir.⁹

Konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan ve/veya aynı anlamda kullanılan “araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe vb.” birçok sözcük vardır. Türkiye’de denetleme kavramı, daha çok revizyon, kontrol, murakabe ve teftiş sözcüklerinde kendisini bulmaktadır.¹⁰

- **Teftiş:** Arapça “fets” kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır. Resmi bir otoriteyi içeren teftiş, Latince “specere” bakmak, in-specere içine bakmak anlamında olmak üzere yakından incelemek, resmen araştırmak ve soruşturmak anlamlarına gelmektedir. Teftiş işini yapan kişiye müfettiş denilmektedir. Teftiş kavramı daha çok iç denetime denk düşmektedir.

-**Revizyon (inceleme, auditing):** Latince “revidere” kökünden gelmekte olup, gözden geçirmek, tekrar bakmak, tekrar incelemek, teşhis etmek gibi anlamlar taşır. Uygulama alanında revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme faaliyet ve sonuçlarının (hesaplarının) incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır. Revizyon kontrol, teftiş ve denetleme için zorunlu bir gözden geçirme, bir araştırmadır. Revizyon, daha önce yapılmış olan işlemleri; nitelikleri, oluşumları ve sağlıkları bakımından defter kayıtlarına, kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak yoluyla, sonradan eleştirel bir görüşle yeniden ele alıp analiz etmeyi hedefler. Revizyon işini yapan kişiye “revizör” denilmektedir.

-**Kontrol (denetim, murakabe):** Kontrol, Latince “contra” ve “rotulus” kelimelerinden türemiş olup, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir

⁹ Fuat Uzun, “İç ve Fransa Uygulaması”, *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Cilt:12, Sayı:9, Ankara, Eylül 2007, s.1.

¹⁰ http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a, erişim tarihi:28.10.2009.

şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmadır. Kontrol en geniş anlamıyla “arzulanan bir amaca varılıp varılmadığını veya hangi ölçüde varılmış olduğunu inceleyip araştırmaktır. Kontrol kavramı çok geniş ve kapsamlı bir terim olup bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını da taşımaktadır. İşletmecilik anlamında kontrol ise, önceden belirlenmiş normlar olması koşuluyla, meydana gelen ile öngörüler arasında sürekli olarak yapılan karşılaştırmaların sonuçlarını ifade eder.

Denetimin konusu ise tamamlanmış faaliyetlerin geriye dönülerek yeniden gözden geçirilmesidir.¹¹ Denetim kavramının neyi ifade ettiğini anlamak bakımından öncelikle neyin denetiminin yapılacağına veya denetimin konusunun açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Bu bakımdan yapılacak tanımlama denetimin konusuna göre farklılık arz edecektir.¹²

Sonuç olarak, daha geniş bir tanımla denetim; faaliyetlerin her türlü standartlara uygunluğunu bağımsız bir şekilde araştıran, iş ve işlem akışları ile iç kontrol sistemleri dahil birbiriyle karşılıklı etkileşim içinde çalışan sistem ve süreçleri inceleyen, ayrıca potansiyel risklere dikkat çekici, mükerrerliği önleyici, eğitici, yol gösterici, yönlendirici, giderleri azaltıcı, zaman ve emekten tasarruf sağlayıcı, verimlilik, etkinlik ve kârlılığı artırıcı, müşteri/personel/hissedar/ vatandaş memnuniyetini artırıcı, hizmet kalitesini yükseltici ve katma değer meydana getiren yöntem ve önlemlerin belirlenmesine yönelik olarak, geçmişe ve şu ana ait veriler üzerinden geleceğe dönük olarak yapılan, sistematik ve dinamik bir danışmanlık hizmetidir.¹³

I. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetim; kapsam, zaman ve konusu yönünden olmak üzere bazı türlere ayrılır.

¹¹ <http://www.denetci.net/gic%20denetimi.htm>, erişim tarihi: 28.10.2009

¹² Bayram Aslan, *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kırıkkale, 2008, s.5.

¹³ Bayram Aslan, a.g.e., s.6.

A. KAPSAM YÖNÜNDEN

Denetim, kapsam yönünden iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

1. İç Denetim

İç denetim, bir örgütün kendi içinde denetlenmesidir.¹⁴ Ayrıca 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.¹⁵

Bu denetimde mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetler gözden geçirilir, değerlendirilmesi yapılır ve sonuçları idareye rapor edilir.¹⁶

2. Dış Denetim

Dış denetim; kurumun, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı tarafından denetlenmesidir. Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır.¹⁷

a. Bağımsız Denetim

Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi, bağımsız dış denetimi; “sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ve olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından

¹⁴ Cevdet Atay, a.g.e., s.38.

¹⁵ <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang,tr/>, erişim tarihi: 10.01.2010.

¹⁶ Sezai Bülbül, a.g.t., s.8

¹⁷ Erdal Kenger, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a, erişim tarihi:10.01.2010.

inceleyerek, oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletmektir.” şeklinde tanımlamıştır.¹⁸

Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir.¹⁹

b. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.²⁰ Kamusal denetimler, yasal hükümlere dayalı olarak bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçilerce yapılır. Örneğin, vergi denetimi, banka ve sigorta şirketlerinin denetimi, iş güvenliği denetimi gibi.²¹ Ülkemiz itibarıyla bu tür denetimi yapan belli başlı organlar; Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Denetleme Kurulu’dur.²²

B. ZAMAN YÖNÜNDEN

Denetim, zaman yönünden de önleyici ve düzeltici denetim olarak ikiye ayrılır.

1. Önleyici Denetim

Karar veya uygulamadan önceki denetimdir. Alınan karar hukuka aykırı ya da denetime yetkili organlar tarafından isabetli bulunmamışsa, böyle bir karar hiç uygulamaya konmaz ya da yetkililer tarafından düzeltilerek uygulama alanına konur.

¹⁸ Bayram Aslan, a.g.e., s.12

¹⁹ İsmail Cığerci, *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar, 2007, s.35

²⁰ Erdal Kenger, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a, erişim tarihi:10.01.2010.

²¹ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetim*,4.bs., Bilim Teknik Yayınevi, Mart1995, Eskişehir, s.17.

²² Sezai Bülbül, a.g.e., s.9.

Hiyerarşik ve vesayet denetiminde bu yetki vardır. Örneğin Maliye Bakanlığı tarafından mali konularla ilgili olarak çıkarılacak yönetmelikler konusunda Sayıştay'ın görüşü alınmak ve buna uyulmak suretiyle bir tür ön denetim sağlanmaktadır.²³

2. Düzeltici Denetim

Karar ya da uygulamadan sonra yapılan denetimdir. Kamu yönetiminde iç ve dış, yönetsel ya da yargısal gibi çeşitli biçimlerle yapılan denetimlerin çoğunda düzeltici denetim söz konusudur. Anayasa Mahkemesi, Sayıştay, Yargıtay, Danıştay ve diğer yargı organlarının denetimlerinde bu tür bir denetim yapılmaktadır.²⁴

C. KONUSU YÖNÜNDEN

İşlemlerin ve eylemlerin denetimi olarak ikiye ayrılır.

1. İşlemlerin Denetimi

İşlemlerin denetimi de hukuka uygunluk ve yerindelik denetimi olmak üzere ikiye ayrılır.

a. Hukuka Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance, regularity, propriety audit), bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Uygunluk denetimi, iç ve dış denetçiler

²³ Cevdet Atay, a,g,e, s. 40.

²⁴ Cevdet Atay, a,g,e, s. 40.

ile kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir.²⁵

Sistem tabanlı denetimin bir parçası olarak kullanılan bu denetim yöntemi, denetleyen tarafından belirlenen önemli noktaların öngörüldüğü gibi işleyip işlemediğini anlamayı sağlar. Eğer uygunluk denetimi kontrol edilen konulardaki yetersizlikleri ortaya koyarsa, denetleyen kişi bu yetersizliklerin kapsamını daha açık ve seçik değerlendirmek üzere ek denetimler yapabilecektir.²⁶

Uygunluk denetimi yapan birimlerin tipik örneğini Sayıştay oluşturmaktadır. Sayıştay tarafından yapılan uygunluk denetiminde, esas itibarıyla idarelerin harcamalarının, bütçe yasasında öngörülen serbest ödeneklerden yapılmış olup olmadığı araştırılmaktadır. Bununla bütçe yasalarına dayanmadan yapılan harcamalara engel olunması amaçlanır.²⁷

b. Yerindelik Denetimi

Bir kararda aranan sadece onun hukuka uygun olması değildir. En az onun kadar kararın isabetli ve yerinde olması gerekir. Karar, bir sorunun çözülmesi demek olduğuna ve sorunu çözmeye yarayan çeşitli seçeneklerden en uygununu veya isabetlisini seçmek anlamına geldiğine göre bu seçimin isabetli ve uygun yapıp yapılmadığı da etkin ve verimli bir yönetim sisteminin gerçekleştirilmesi açısından denetlenebilir.²⁸

Kararın isabetliliği veya yerindeliği, kararın zamanında alınmış olması ve araçlar, uygulama çevresi, amaçlar, maliyet, etkinlik ve süratlilik yönlerinden en uygun çözümün belirlenmesidir. Kararın yerindeliği yetkili organın takdir yetkisi ile doğrudan bağlantılıdır. Bağlı yetki durumunda takdir yetkisinin kapsamı daraldığı ve genellikle

²⁵ Erdal Kenger, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a, erişim tarihi:12.01.2010.

²⁶ Seda Gazez, *Türkiye’de Yeniden Yapılanma Çalışmaları İçerisinde Denetim Fonksiyonunun Yeri ve Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara, 2007, s.19.

²⁷ Seda Gazez, a.g.e., s.19-20.

²⁸ Cevdet Atay, a.g.e., s.43

kararın alınması zamanı ile sınırlandırıldığı için, yerindelik denetimi de aynı oranda daralmakta ve sınırlanmaktadır. Oysa takdir yetkisinin söz konusu olduğu durumlarda, bu denetimin kapsamı daha geniştir.²⁹

2. Eylemlerin Denetimi

a. Etkinlik Denetimi

Etkinlik, hedeflere ulaşma derecesine ilişkin olup, istenilen etki ile gerçekleşen etki, bir başka ifadeyle, amaçlar ve çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkinlik denetimi, kurumsal amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ve bu amaçlara ulaşmak için izlenen politikaların başarısını sorgular.³⁰

Ayrıca etkinlik kavramı, hedeflerin ne ölçüde başarıldığı ve bir faaliyetin planlanan etkisi ile gerçekleşen etkisi olarak tanımlanabilir. Başka bir tanımla işlevlerin hızlı, zamanında ve tam bir şekilde yerine getirilmesidir.³¹

Bu denetimle ölçülen, alınan kararın çözülmesi istenen soruna ne derece çözüm getireceğini araştırmak ve saptamak, alınan önlemlerin ne ölçüde ulaşılması istenen amaca götüreceğini belirlemek ve bu konuda aksamlar ve kuşkularda varsa bunları gidererek etkinliği sağlamaktır.³²

Etkinlik denetimi sonuçları, bağımsız ve tarafsız bir kuruluş tarafından genel raporlarla kamuoyuna veya parlamentoya sunulduğunda ülke düzeyinde gerçek bir “Halkla ilişkiler” uygulanması olanağı sağlar. Böylece hizmetin daha iyi işlenmesi sağlanır, halka hizmet sunumu daha etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşir. Bu nedenlerden dolayı, etkinlik denetimi uygulamasının ülke çapında yapılarak çağdaş

²⁹ Cevdet Atay, a.g.e., s.43.

³⁰ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407>, erişim tarihi:11.10.2009

³¹ Seda Gazez, a.g.e., s.13-14.

³² Cevdet Atay, a.g.e., s.44-45.

ülkelerde olduğu gibi kamuoyuna duyurulması, hem daha iyi bir kamu yönetimi sisteminin hem de demokrasinin vazgeçilmez ön koşulları olarak görülmektedir.³³

b. Verimlilik Denetimi

Verimlilik, üretimde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla, belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin üretilmesi ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti üretmek için en az miktarda girdi kullanılmasıdır. Kısaca kullanılan girdilerle maksimum çıktı elde edilmesidir.³⁴

Verimlilik denetimi, performans geliştirme programlarının ölçüm kısmıdır. Bir verimlilik denetimi, örgütün mevcut durumu hakkında bir fikir verir ve verimliliğin geliştirilebileceği noktaları işaret eder. Verimlilik denetiminin kalitesi ve genel başarısı, verimlilik artışıyla ilgili olan işçiler ve yöneticilerin, denetime duydukları ilgi ve katılmanın derecesine bağlıdır. İşletmenin diğer işletmelere kıyasla performans durumunu değerlendirmek, temel sorunları ya da verimlilik artışı engellerini bulmak için kullanılan firmalar arası karşılaştırma, denetim sürecinin önemli bir bölümünü oluşturabilir.³⁵

II. DENETİMİN İLKELERİ

Denetim bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğuna göre, bu faaliyetin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerektiği kuşkusuzdur. Sözü edilen kalite ve güvenilirliğin teminatı ise, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ilkelere uygunluğuna bağlıdır.³⁶ Özellikle devlet aygıtı

³³ Seda Gazez, a.g.e., s.17.

³⁴ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407>, erişim tarihi:11.10.2009

³⁵ <http://www.mpm.org.tr/sozluk/default.asp?dict=v>, erişim tarihi:11.10.2009

³⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1996, s. 17.

içindeki kamusal nitelikli denetimlerde denetime ve denetim organlarına egemen olan bazı ilkeler; bağımsızlık, yasallık, dürüstlük ve nesnellik ilkeleridir.³⁷

A. BAĞIMSIZLIK İLKESİ

Denetleyenin, adına denetleme yapılan karşısında bağımsız olması gerekip gerekmediği ve bunun olabilirliği tartışılabilir. Dış denetimlerde bu bağımsızlık bir zorunluluktur. Adına denetleme yapılan kurum karşısında gerçek bir bağımsızlıktan söz edilmezse de görevin ifası sırasında ve denetlenen karşısında bunun olabilmesi gerekir.³⁸

İç denetimde adına denetim yapılan ve denetleyen ilişkisindeki bağımlılık açıktır. Ancak bu bağımlılık denetim konusunu, zamanını ve yerini belirlemede olabilir. Denetim tarzına ve denetim sonucuna karşıldığı zaman artık denetleyenin inisiyatifi ve denetimin etkinliği tamamen ortadan kalkar ve biçimsel bir işleve dönüşür, denetim ve yönetim özdeşleşir.³⁹

Kamu denetçileri, bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek her türlü etkiden uzak çalışabilmeleri için “üçlü kararname” ile atanırlar.⁴⁰

B. YASALLIK İLKESİ

Yasallık veya hukukilik), yasal düzenlemelerin ihlal edilmemiş olması⁴¹ iki yönden ele alınabilir: yasallığın denetlenmesi ve denetimin hukuka uygun olması. Hukuka uyma zorunluluğu kamu denetimlerinde görülür.⁴²

³⁷ Cevdet Atay, a.g.e., s.45.

³⁸ Cevdet Atay, a.g.e.,s.45-46.

³⁹ Cevdet Atay, a.g.e.,s.46.

⁴⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 22-23.

⁴¹ Murat Erdoğan, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı:5, İstanbul, 2002, s.57.

⁴² Cevdet Atay, a.g.e.,s.46.

Örneğin Sayıştay'ın denetiminin alanları ve konuları Sayıştay denetçileri ve organlarının yetkileri ilgili yasa ile belirlenmiştir; denetimi bu çerçevede yapmak zorundadır. Vesayet denetimi kapsamında belediye bütçelerinin kaymakam veya vali tarafından hukuka aykırı olarak politik amaçlarla onanmaması da yargısal yoldan denetlenebilir.⁴³

C. NESNELLİK İLKESİ

Denetçinin denetleme yaparken sadece olanı dikkate alması ve olması gerekenle karşılaştırarak sonuca varmasıdır. Bu görevi sırasında yan tutmaması, hiçbir dış etki altında kalmadan, duygularına kapılmadan karar vermesi demektir. Kamusal nitelikli denetimlerde kurumdaki faaliyetlerin amaçları ve ilkeleri önceden nesnel olarak belirlendiğinden, denetiminin de nesnel olması gerekir.⁴⁴

Denetimde ölçü olarak kullanılacak bir ölçütün belirlenmesi nesnelliği açısından denetimin ilk ve ön koşuludur. Zira denetim tanımı gereği, olması gerekenle olanların veya gerçekleşenlerin karşılaştırılmasıdır. Olması gereken yerine göre planlanan, norm, standart (ölçüt), bireysel işlem vs. olabilir. Böyle bir ölçü olmadan denetimden söz edilemez. Yasama işlemlerinin denetiminde bu ölçüt anayasa; yönetimin işlemlerinin denetlenmesinde ise, yasalardır.⁴⁵

Denetim ölçütünün önceden belirlenmesi ve bilinmesi, denetlenenin faaliyetlerini neye göre yapması gerektiğinde yardımcı olacağı gibi denetimin nesnelliğini de kapsar.

⁴³ Cevdet Atay, a.g.e.,s.46-47.

⁴⁴ Cevdet Atay, a.g.e.,s.47.

⁴⁵ Cevdet Atay, a.g.e.,s.48.

D. DÜRÜSTLÜK İLKESİ

Denetim faaliyeti, denetlenenin (kişilerin) kasıtlı olarak görevlerini olması gerektiği gibi yapıp yapmadığını belirlemeye yöneldiğinden, bir bakıma mesleki dürüstlüğü ölçmeyi de konu edinebilmektedir.⁴⁶

Doğruluk ya da dürüstlük kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanmış, değerlendirilmiş ve ölçülmüş olmasıdır.⁴⁷

Denetleyenin üstün konumu, birçok kusur veya yolsuzluğa tanık olma konumunda bulunması; sağlam karakterli, dürüst, güvenilir ve hakkaniyetli bir tutum ve davranış içinde olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, denetçilerin seçilmesinde mesleki bilgilerden daha fazla bu niteliklere önem vermek gerekir.⁴⁸

Denetleyenlerde dürüstlüğü olamaması veya yitilmesi, bozulmanın başlaması ve yaygınlaşması, kurumsal veya örgütsel yapıyı bütünüyle saran bir hastalık karşısında bulunulduğunu gösterir. Bu durumda kan değişimi ya da bünyenin tümüyle yenilenmesi gerekir.⁴⁹

IV. DENETİMİN AŞAMALARI

A. PLANLAMA

Genel kabul görmüş denetim standartları denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını öngörmektedir. Denetim planlaması denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri konusundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri

⁴⁶ Cevdet Atay, a.g.e.,s.48.

⁴⁷ Murat Erdoğan, a.g.m., s.57.

⁴⁸ Cevdet Atay, a.g.e.,s.49.

⁴⁹ Cevdet Atay, a.g.e.,s.49.

denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır.⁵⁰

Hazırlanacak denetim planı esnek olmalıdır. Bu plan denetim sırasında meydana gelebilecek değişikliklere her zaman uyabilecek bir şekilde, çeşitli seçenekler dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Denetim planını düzenleyen üst yöneticiler planı o şekilde düzenlemelidir ki planı uygulayacak olan denetçiler ortaya çıkabilecek yeni durumlara hemen uyabilme olanağına sahip bulunsunlar.⁵¹

B. ÇALIŞMANIN GÖZETİMİ VE RAPOR EDİLMESİ

Denetim raporu, denetçinin neyi denetlediğini ve hangi sonuçlara ulaştığını bildirir.⁵²

Üst yöneticiler, üst yönetici adına belirli kimseler ya da kurullar, astlarının kuruluş hedeflerine, çalışma düzenine saygılı ve uyumlu çalışıp çalışmadıklarını denetleyebilirler. Türk kamu yönetim sistemine göre idare teşkilatının başı olan bakanlar, emri altındakilerin eylem ve işlemlerini denetleme yetkisine sahiptirler. Ancak bu denetleme yetkisini müfettişler vasıtasıyla kullanmaktadırlar. Müfettişler de denetim yaptıkları kuruluş ile ilgili raporlarını ilgili yöneticiye sunmaktadırlar.⁵³

C. KARŞILAŞTIRMA VE DÜZELTME

Karşılaştırma aşamasında, bitmiş olan eylem ya da işlemin, önceden belirlenmiş olan kriterlere ve yapılan planlamaya uygunluğu araştırılır. Yapılan iş tamamlandıktan

⁵⁰ Ahu Demirel, *Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul, 2007, s.31.

⁵¹ Ersin Güredin, *Denetim*, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 1993, s.72.

⁵² Ahu Demirel, a.g.t., s.34.

⁵³ Nuri Tortop, Eyüp G. İşbir, Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman ve M.Akif Özer, a.g.e.,s.129.

sonra başvuru karşılaştırma işleminde, işin nerede bulunduğunu bilmek, ulaşılması beklenen kriterlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini öğrenebilmek açısından önemlidir.⁵⁴

V. İDARİ DENETİM

İdarî denetim; idarî kurum, idarî araç ve yöntemlerle idarenin bizzat kendisi veya başka bir idarî makam tarafından yapılan denetimdir.⁵⁵ Ayrıca, yönetimle ilgili eylem ve işlemlerin ya da hukuksal nitelikli kararların yönetsel kurumlar tarafından, yönetsel araç ve yöntemlerle yapılan denetim olarak da ifade edilebilir.⁵⁶

İdarî denetleme, uygunluk, elverişlilik, verimlilik ve etkililik olmak üzere üç amacın gerçekleştirilmesine yarar.

İdarenin görevlerini yaparken, yasaların emredici veya yasakladığı hükümlerine tam uyup uymadığı idarî denetim yolu ile denetlenir. Hukuka uygunluk olarak adlandırılan bu denetim yöntemi genellikle hukukî ve malî işlemler hakkında uygulanır.⁵⁷

Elverişlilik denetiminde ise denetlenen konunun takdirinde, denetleyiciye geniş bir serbestlik verilmektedir. Verimlilik ve etkililik denetimi de, hizmetin değeri ve verimi ile en az çaba sarf ederek en iyi sonuç elde etmeye yöneliktir.⁵⁸

⁵⁴ Nuri Tortop, Eyüp G. İşbir, Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman ve M.Akif Özer, a.g.e.,s.130.

⁵⁵ Bilal Eryılmaz, *Kamu Yönetimi*, Erkam Matbaası, İstanbul 2002, s.309.

⁵⁶ Recep Sanal, a.g.e., s.31.

⁵⁷ Oğuzhan Demir, *Yerel Yönetimlerin Kararları Üzerindeki Vesayet Denetimi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İzmir, 2006, s.74.

⁵⁸ Oğuzhan Demir, a.g.t., s.74.

A. HİYERARŞİK DENETİM

1. Hiyerarşi Kavramı ve Yetkisi

Bir kuruluştaki, kamu görevlilerinin ast ve üst biçiminde örgütlenmesine hiyerarşi denir. Her kamu tüzel kişisi bir bütündür. Üstün astlarını denetlemesi, üstün yönetme görevi içindedir.⁵⁹

Hiyerarşik amir, astlarına işlemlerini yapmadan önce emir ve direktif verme, genelge, tebliğ ve açıklama gönderme suretiyle kanunların nasıl uygulanması gerektiği konusunda yol ve yön gösterme yetkisine sahiptir. Astın, üstün kendisine bu yolda verdiği emir ve direktiflere karşı itiraz veya dava açma hakkı yoktur.⁶⁰

Hiyerarşik bakımdan üst makamın alttaki makam tarafından yapılan işlemi kaldırma, geri alma, değiştirme veya yerine yeni bir işlem yetkisi bulunmaktadır. Hiyerarşik denetimi, vesayet denetiminden ayıran en önemli özellik bu yetkinin genel olarak kendiliğinden bulunmasıdır. Üst makamın bu yetkisini herhangi bir işlem konusunda kullanabilmesi için özel bir yasal düzenlemeye gerek yoktur.

2. İşlem ve Eylemlerin Denetimi

Üstün, astları üzerinde sahip olduğu, denetim yetkisi iki kümede toplanabilir. Bunlardan ilkinin üstlerin emirleri altında çalışanlar üzerinde, ikincisini ise üstlerin astların yaptıkları işlemler üzerinde sahip oldukları yetkiler oluşturur.⁶¹

• Kamu görevlileri üzerindeki hiyerarşik yetkiler; Üstün astın kişisel durumu ile ilgili hiyerarşik yetkileri esas itibarıyla memur hukukunu ilgilendirir. Bu yetkiler; atama,

⁵⁹ Recep Sanal, a.g.e., s.6.

⁶⁰ Metin Günay, *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1998, s.57-58.

⁶¹ Recep Sanal, a.g.e., s.7.

sicil verme, yükseltme, disiplin cezası uygulama, hizmet yerini değiştirme ve isten uzaklaşma gibi yetkililerdir.

• İşlemler üzerindeki hiyerarşik yetkiler; Hiyerarşik denetim yönünden önemli olan, üstün astların işlemleri üzerinde sahip olduğu yetkililerdir.

Üstün astlar üzerinde sahip olduğu yetkilerin başlıcaları şöyle sıralanabilir.⁶²

a) Üst, emri altında bulunan kimselerin işlemlerini her zaman denetlemek yetkisine sahiptir.

b) Üst, asta emir ve yön verebilir. Üst, astların birlikte ve uyumlu bir biçimde çalışmalarını sağlamak için, yönetmelik, genelge, emir gibi bazı yollarla işlem yapılmadan önce denetimde bulunmak imkanına sahiptir. Üst, bazı durumlarda önceden onay alma yolunun uygulanmasını da isteyebilir.

c) Üst, işlem yapıldıktan sonra da denetimde bulunabilir. Bu denetim ya kendiliğinden ya da ilgilinin başvurusu üzerine olur.

d) Üst, astın işlemlerini hem hukuka uygunluk, hem de yerindelik yönünden denetleyebilir.

e) Hiyerarşik denetim sonunda üst, astın işlemlerini uygun bulur, veya uygulanmasını geciktirebilir, ya da iptal edebilir. Astın görevine giren konularda üst ast yerine herhangi işlemde bulunamaz.

⁶² A.Şeref Gözübüyük, *Türkiye'nin İdari Yapısı*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Fasikül:4, Ankara 1985, s. 239.

B. VESAYET DENETİMİ

Türkiye’de idare teşkilatı, merkezi yönetim ve mahalli idareler şeklinde örgütlenmiştir. Yerinden yönetim kuruluşlarının kendilerin dışındaki başka bir yönetsel kuruluş tarafından yasaların öngördüğü sınırlar içinde denetlenmesine vesayet denetimi denir.⁶³ Vesayet denetimi, “idare bütünlüğü” ilkesinin doğal bir sonucudur ve yönetimin bir bütün olarak uyumlu çalışmasını sağlamanın temel aracıdır. Merkezi yönetim kuruluşları ya da makamları tarafından yerine getirilir.⁶⁴

Yönetsel vesayet, bir kuruluşa yasa ile tanınan özerkliğin ayrı bir durumudur. Kısaca, vesayet denetimi yasaya dayanan ve yasa ile belirlenen bir yetki olup bu yönü ile hiyerarşi yetkisinden ayrılır. Bilindiği gibi, hiyerarşi yetkisinin kullanılabilmesi için yasal bir dayanağa gerek yoktur.⁶⁵

Vesayet denetimi ya da idari vesayet, merkezi yönetimin yerinden yönetim sistemine dayalı olarak kurulan idare ve kurumların eylem ve işlemlerini kanunla öngörülen sınırlar içinde denetlemek ve kararlarını bozabilmek yetkisi olarak tanımlanabilir.⁶⁶

Yerinden yönetim kuruluşlarının işlemleri üzerindeki denetim tasdik, önceden izin, yerine geçme, iptal ve yürütmenin durdurulması biçimlerinde olur.⁶⁷

Tasdik, yerinden yönetim makamları tarafından alınan kararların, idari vesayet makamlarının tetkike yetkili bulunduğu belirli işlere ait olması durumunda, yasalara aykırı ve sakıncalı bir tarafından görülmemesi halinde uygun görülerek onaylanmasıdır.

⁶³ Recep Sanal, a.g.e., s.8.

⁶⁴ Bilal Eryılmaz, s.309.

⁶⁵ Recep Sanal, a.g.e., s.9.

⁶⁶ Bayram Coşkun, “5393 Sayılı Belediye Kanununun İdari Vesayet Denetimi Açısından Değerlendirilmesi”, *KAYFOR V Bildiriler Kitabı*, Muğla Belediyesi Yayınları, Ağustos 2007, s.180.

⁶⁷ Bayram Coşkun, “5393 Sayılı.....”, s.183-185.

Tasdik makamları bazen bakanlar kurulu, bazen bakan veya bakanlıklar ve çoğu zaman da vali ya da kaymakamdır.

Önceden izin, yerel yönetimlerin yapacakları bazı işler için ilgili mevzuat gereğince karar almadan önce kararın kanunen geçerli olabilmesi için alınan izindir.

Yerine geçme, vesayet makamının yerel organlar yerine karar alması veya yerel yönetim organlarının aldıkları kararlar üzerinde değişiklik yapabilmesidir. Bu durum istisnaıdır çünkü bu durumun sık uygulanması yerel özerkliği zedeler.

İptal, yerel yönetim organlarının aldıkları bir kararın genel ve yerel çıkarlara veya mevzuata aykırı görülmesi halinde vesayet makamı tarafından kararın bütün sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırılmasıdır.

Yürütmenin durdurulması, yerel yönetim organlarından çıkan bir kararın mevzuata aykırı bulunması ya da yerel ve genel menfaatlere aykırı görülmesi halinde uygulamanın bir süre durdurulmasıdır.

Vesayet denetimi, hukuka uygunluk ve yerindelik olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Vesayet denetiminin temel amacı, yerel yönetimlerin eylem ve işlemlerinin yasalara uygun olup olmadığını denetlemektir. Anayasada vesayet denetiminin amacı ile ilgili olarak yer alan hususlardan toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması ilkeleri, hukuki denetime ek olarak yerindelik denetimini de gerekli hale getirmiştir.⁶⁸ 1580 Sayılı Belediye Kanununun yerine 5393 Sayılı kanunun geçmesiyle birlikte yerindelik denetiminden çok hukuki denetim ön plana çıkmıştır.

Vesayet makamlarının eylemleri üzerindeki denetim kararlar üzerindeki denetimden farklıdır. Çünkü eylemler üzerindeki vesayet esas itibariyle teftiş yani fiili

⁶⁸ Bilal Eryılmaz, a.g.e., s.310.

denetim biçiminde gerçekleşir. Fiili denetimin konusu ise, fiili durumun hukuki duruma ve uygulanması gereken diğer hukuki durumlara uygun olup olmadığını belirtmekten oluşmaktadır.⁶⁹

1. Hizmet Yerinden Yönetim Kuruluşları Üzerinde Denetim

a. Bilimsel, Teknik ve Kültürel Kamu Kurumları Üzerinde Denetim

Bu kurumlar, kamu idarelerinin yerine getirmekle yükümlü olduğu görevleri, yani klasik kamu hizmet ve faaliyetlerini kendi bünyelerinden ayırıp tüzel kişiliğe kavuşturduğu teşkilat birimleridir. Örneğin YÖK, Üniversiteler, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) bunlardan bazılarıdır.⁷⁰

Hizmet yönünden özerk ve tüzel kişiliği bulunan bu kurumların çoğunun - özellikle “Genel Müdürlük” şeklinde olanların- karar organları üzerinde bağlı olduğu Bakanlığın veya Başbakanlığın önemli rolleri vardır. Devletin bu kurumlar üzerindeki denetimi, karar ve icra organları üzerinde ağırlıklıdır. Örneğin TÜBİTAK üyeleri ve devlet örgütü içindeki tüm genel müdürlüklerin müdür ve yardımcılarını üçlü kararname ile atar.⁷¹

Bu kurumlar anayasanın öngördüğü biçimde görevleriyle ilgili olarak yönetmelikler çıkarabilirler. Bu konuda ilgili bakanın onayı gerekmez. Fakat kurum bireysel işlemlerini uygularken ilgili yasalar bazı sınırlamalar getirir. Örneğin iç örgütlenme ya bizzat yasa gücüyle yapılmakta ya da bu konudaki yetki kuruma bırakılmamaktadır. Yetki bakanlar kurulu ya da ilgili bakanlıktadır. Kurum personelinin atanması, nakli gibi konularda genel müdür bazı durumlarda ilgili bakana teklifte bulunabilir, bazı durumlarda tek başına karar verebilir.

⁶⁹ Bayram Coşkun, “5393 Sayılı....”, s. 185.

⁷⁰ Cevdet Atay, a.g.e., s.170.

⁷¹ Cevdet Atay, a.g.e., s.171.

Üniversiteler ise herhangi bir bakan ya da bakanlar kurulunun değil Yükseköğretim Kurulu ve cumhurbaşkanının denetimine tabidir. Özellikle rektörün cumhurbaşkanı, dekanların YÖK tarafından atanması, üniversite ve fakülte kurullarının büyük ölçüde bu atanmış kişilerden veya bunların atadığı kişilerden oluşması ayrıca yetkilerin rektörde toplanıp fakültelerin tüzel kişiliklerinin olmaması, cumhurbaşkanından başlayarak YÖK başkanı, rektör, dekan şeklinde uzanan bir hiyerarşi zinciriyle yapılan yönetim üniversiteleri merkezden yönetilen kurum haline getirmiştir. Mali bakımdan özerk olmayan üniversitelerin yönetsel açıdan da özerkliği kaldırılmış; bu kurumlar klasik kamu hizmeti yapan bölge müdürlüğü haline dönüştürülmüştür.⁷²

b. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Üzerinde Denetim

Kendilerine özel bütçeleri vardır. Bu bütçe TBMM’de görüşülmez ve Sayıştay’ın denetimine tabi değildir.

KİT’lerin yaptığı faaliyetler;

* Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun denetimine,

* TBMM Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu denetimine tabi

bulunmaktadır.⁷³

KİT’lerin TBMM’ce denetimi, 3346 sayılı Kanun’un 3 üncü maddesi uyarınca, otuz beş üyeden oluşan “Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu” tarafından yapılmaktadır. 3346 sayılı Kanun gereğince, TBMM’ce KİT’lerin denetlenmesinde Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun raporları esas alınmaktadır. Bu nedenle YDK tarafından yapılan denetim, KİT’ler üzerinde TBMM tarafından yapılan denetimin ilk aşamasını ve teknik yönünü oluşturmaktadır. KİT’lerin, iktisadi alanda özerk bir tarzda ve ekonominin kurallarına uygun olarak yönetilmeleri

⁷² Cevdet Atay, a.g.e., s.173.

⁷³ Seda Gazez, a.g.t., s.95-96.

gereği olarak 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Kanunla başlatılan ve iktisadi devlet teşekküllerinin bünyelerine uygun bir şekilde mali, idari ve teknik yönden denetlenmesini öngörmesi nedeniyle ‐iktisadi denetim‐ (performans denetimi) adı verilen bu denetim şekli, kamu yönetiminde uygulanan klasik denetim şekillerinden oldukça farklı bir nitelik taşımaktadır. Klasik denetimde, genelde işlemlerin mevzuata uygunluğu yönünden incelemeler yapılırken, iktisadi denetim; başarının tespitine, daha verimli ve kârlı bir çalışma yapılabilmesi için alınması gereken tedbirlerle ilgili önerilere ağırlık veren bir başka deyişle performansı artırmayı amaçlayan fonksiyonel bir denetim biçimidir.⁷⁴

Son olarak da bağılı olduğu bakanın ve hükümetin vesayet denetimine tabidir.⁷⁵

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin karar organı olan Yönetim Kurulu ve Genel Müdür ilgili bakan veya devlet bakanın önerisiyle üçlü kararnameyle atanır.⁷⁶

Kamu İktisadi Teşebbüsleri, üçüncü kişilerle ilişkilerde ticari esaslara göre hareket eder ve bu ilişkiden doğan işlemler özellikle ticaret hukukuna tabidir. Yönetim aldığı bazı kararlarda ilgili bakanın denetimine tabidir. Nitekim bakan, bu kararların ilgili kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olup olmadığını denetler.⁷⁷

c. Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları Üzerinde Denetim

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları da statülerini düzenleyen ilgili yasalarda açıkça belirtildiği gibi tüzel kişiliğe sahip meslek mensuplarının kamu yararı doğrultusunda faaliyet göstermesini ve mesleki dayanışmayı esas alan kamu kuruluşlarıdır.⁷⁸

⁷⁴ http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm, erişim tarihi: 30.12.2009

⁷⁵ Cevdet Atay, a.g.e., s.174.

⁷⁶ Cevdet Atay, a.g.e., s.174.

⁷⁷ Cevdet Atay, a.g.e., s.175.

⁷⁸ Cevdet Atay, s.187.

Gerek mensupları gerekse personeli üzerinde kamu gücüne dayalı bazı yetkileri vardır ve kamu hizmeti yapmaktadırlar. Eczacılar, tabipler ve diş hekimler gibi odaların kurulmasında irade yeterlidir. Tescil ya da onaya gerek yoktur. Fakat odalar ve borsalar ile esnaf ve küçük sanatkarlar derneklerinin izin sistemi vardır. Örneğin sanayi ve ticaret odalarının kuruluşu için Sanayi ve Ticaret Bakanlığının izni gereklidir.⁷⁹

Oda ve borsalar ile küçük esnaf ve sanatkarlar derneklerinin oluşumunda ve seçimlerinde vesayet denetimi yoktur. Sadece genel kongre ve kurullarda bakanlık bir gözlemci bulundurur. Bakanlık, oda seçimlerini bir yılı geçmemek koşuluyla erteleyebilir. Tüm odaların her düzeydeki organları ilgili kanunda belirtilen amaçları dışında faaliyet gibi yasaklarını ihlal etmeleri halinde ilgili bakanlık ve adalet bakanlığının talebi üzerine savcılık tarafından açılacak dava ile seçilmiş organları feshedilebilir. O yerin en büyük mülki amiri bu oda ve derneklerin seçilmiş organlarını kamu düzeni, ulusal bütünlük gibi nedenlerle gecikmesinde sakınca bulunan hallerde geçici olarak uzaklaştırılabilir. Bu karar mahkeme kararıyla onanırsa bunların yerine en geç bir ay içinde yenileri seçtirilir.⁸⁰

Birliklerin kurum personeli hakkında yaptıkları yönetmelikler, mesleğe kabul etmeme ve meslekten çıkarma gibi durumlar ilgili bakanlığın onayına tabidir.⁸¹

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının karar organları belirli durumlarda yerinden yönetimler kuruluşlarında olduğu gibi vesayet denetimine tabi tutularak görevlerinden alınabilir.⁸²

2. Yer Yönünden Yerinden Yönetim Kuruluşları Üzerinde Denetim

Yerel yönetim birimi, devlet yapısı içinde kanunlarca yetkili kılınmış ya da merkezi yönetim tarafından kurallar koymaya, akçal yükümlülükler getirmeye yetkili

⁷⁹ Cevdet Atay, s.187.

⁸⁰ Cevdet Atay, s.188.

⁸¹ Cevdet Atay, s.189.

⁸² Cevdet Atay, s.190.

kılınmış yerel meclisin denetimi altındaki yönetim biriminin adıdır. Ülkemizde, yerel yönetimler, il özel idaresi, belediye ve köylerdir.⁸³

a. İl Özel İdareleri Üzerinde Denetim

5302 sayılı İl Özel İdareleri Kanunu ile merkezi idarenin, il özel idareleri üzerindeki idari vesayet denetim yetkileri kökünden değiştirilerek söz konusu denetim, merkezi idarenin temsilcisi olarak valiye verilen yargıyı harekete geçirme yetkilerine indirgenmektedir. Ancak il özel idarelerinin mali işlemler dışındaki idari işlemlerinin, idarenin bütünlüğüne, kalkınma planı ve stratejilerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığı, vali veya görevlendireceği elemanlar tarafından denetleneceği de düzenlenmektedir.⁸⁴

5302 sayılı kanun, valinin il özel idaresindeki ağırlıklı konumunu değiştirmektedir. İl genel meclisinin başkanı olan vali, meclis toplantı gündemini tek başına belirleyerek meclisin ancak kendi istediği konularda müzakere yapmasını ve karar almasını sağlama olanağına sahip iken, 5302 sayılı Kanun ile vali, il genel meclisinin başkanı olma sıfatını yitirmektedir.⁸⁵

5302 sayılı kanunun maddeleri mercek altına alındığında, il özel idareleri üzerindeki idari vesayet uygulamalarının çoğuna son verildiği görülmektedir. Dolayısıyla yeni yasa, 3360 sayılı kanuna nazaran il özel idareleri için daha özerk bir yapı tesis etmeye çalışmaktadır. 5302 sayılı kanunun ön gördüğü özerklik seviyesi, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartnamesinde de belirtildiği gibi, karar serbestisi,

⁸³ Seda Gazez, a.g.t., s.99.

⁸⁴ Esra Harman, *5302 Sayılı İl Özel İdareleri Kanunu Uyarınca Türkiye’de İl Özel İdaresi*, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2006, s.75.

⁸⁵ Esra Harman, a.g.t., s.77-78.

kararları uygulama kabiliyeti, kurum ve kuruluşlarla ilişki kurulabilme özgürlüğü yönlerinden değerlendirilebilir.⁸⁶

3360 sayılı Yasa uyarınca vali il genel meclisinin almış olduğu ve onaylamadığı kararlara karşı 20 gün içinde Danıştay'a itirazda bulunma hakkına sahiptir. 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 15. maddesine göre il genel meclisi tarafından alınan kararların tam metni, en geç beş gün içinde valiye gönderilir. Vali, hukuka aykırı gördüğü kararları, yedi gün içinde gerekçesini de belirterek yeniden görüşülmek üzere il genel meclisine iade edebilir. Valiye gönderilmeyen meclis kararları yürürlüğe girmez. Yeniden görüşülmesi istenilmeyen kararlar ile yeniden görüşülmesi istenip de il genel meclisi üye tam sayısının salt çoğunluğuyla ısrar edilen kararlar kesinleşir. Vali, meclisin ısrarı ile kesinleşen kararlar aleyhine on gün içinde idarî yargıya başvurabilir.

3360 sayılı kanununun 86. maddesine göre, il özel idarelerinin bütçelerinin İçişleri Bakanlığı tarafından onaylanması gerekmekte ve kanunda açıkça belirtilen bazı durumların gerçekleşmesi halinde İçişleri bakanlığı, İl özel idarelerinin bütçesi üzerinde değişiklik yapabilmektedir. Ancak 5302 sayılı kanununun 45. maddesi ile bu uygulamaya son verilmekte ve il genel meclisinin bütçeyi kabulü, bütçenin kesinleşmesi için yeterli görülmektedir. Böylelikle, il özel idarelerinin üzerindeki tipik ve yoğun bir idari vesayet uygulaması son bulmuş ve özellikleri açısından önemli bir yol katedilmiş olmaktadır.⁸⁷

İl özel idarelerinin özerklikleri açısından önemli bir konu da, il genel meclisinin fesih edebilme sebeplerinin azaltılmasıdır. Nitekim, 5302 sayılı kanununun 22. maddesi, dört adet olan fesih nedenlerini ikiye indirmiştir. Ancak 3360 sayılı İl Özel İdare Kanununun ek 3. maddesiyle getirilen (1987 değişikliğinde eklenmiştir) "Görevleri ile ilgili bir suç sebebiyle hakkında soruşturma veya kovuşturma açılan il özel idare

⁸⁶ M. Zahid Sobacı, "Yeniden Yapılanma Sürecinde İl Özel İdarelerinin Dünü, Bugünü ve Geleceği Üzerine Değerlendirmeler", *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Cilt:14, Sayı:4, Ekim 2005, Ankara, s.47.

⁸⁷ Ersoy Kutluk, *3360 Sayılı İl Özel İdareleri Kanunu ve 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanununun Karşılaştırmalı Analizi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı, İstanbul, 2006, s.86.

organları veya bu organların, seçilmiş üyelerine Memurin Muhakematı Hakkında Kanunu muvakkat hükümleri uygulanır. Bu sebeple haklarında soruşturma veya kovuşturma açılan il özel idare organları veya bu organların üyeleri, İçişleri Bakanı tarafından geçici bir tedbir olarak kesin hükme kadar görevden uzaklaştırılabilir.” hükmü 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu’nun 34. maddesiyle “Görevleriyle ilgili bir suç nedeniyle haklarında soruşturma veya kovuşturma açılan il özel idaresi organları veya bu organların üyeleri, geçici bir önlem olarak kesin hükme kadar görevden uzaklaştırılabilir.” denilerek korunmuştur. Bu durum, seçilmiş kişilerin mahkeme kararı olmadan görevden uzaklaştırılmalarına imkan tanıdığı için demokratik ilkelerle bağdaşmamaktadır.⁸⁸

b. Belediyeler Üzerinde Denetim

Belediyenin organları belediye başkanı, belediye encümeni ve belediye meclisidir. Belediye başkanı tek dereceli ve çoğunluk usulü ile, belediye meclisi üyeleri ise tek dereceli olarak beş yılda bir seçilir. Belediye meclisi, belediye meclisinin içinden seçilen üyeler ve belediye daire başkanlarından oluşur.⁸⁹

1580 Sayılı Belediye Kanunu döneminde, merkezi yönetimin belediyeler üzerindeki idari vesayet denetimi oldukça geniş kapsamlı olup belediyeler üzerinde uygulanan bu kapsamlı denetim, bazı hallerde belediyenin çalışmalarını engelleyici nitelikteydi. Fakat 5393 Sayılı Belediye Kanunu incelendiğinde ise belediyeler üzerindeki vesayet denetiminin eskiye göre azaltıldığı, birçok noktada idari yargı yoluyla denetimin devreye sokulduğu görülmektedir.⁹⁰

Mahalli idareler üzerinde en çok idari vesayet denetimine sahip olan kurum İçişleri Bakanlığıdır. İçişleri Bakanı tarafından kullanılan en önemli vesayet yetkisi Anayasa’nın 127.maddesinde düzenlenen yetkidir. Buna göre “...görevleri ile ilgili bir suç sebebi ile

⁸⁸ Ersoy Kutluk, a.g.t., s.86.

⁸⁹ Cevdet Atay, a.g.e.,s.179.

⁹⁰ Bayram Coşkun, 5393 Sayılı..., s. 186.

hakkında soruşturma veya kovuşturma açılan mahallî idare organları veya bu organların üyelerini, İçişleri Bakanı, geçici bir tedbir olarak, kesin hükme kadar uzaklaştırabilir...” (md. 127/4). İçişleri Bakanı tarafından bizzat kullanılan/kullanılması gereken bu yetkiye ilişkin 5393 sayılı Kanun bazı düzenlemeler getirmiştir.⁹¹

Ayrıca, belediyelerin kurulması, kaldırılması, birleştirilmesi, belediye meclisinin feshi ve belediye başkanının düşürülmesi gibi konularda da İçişleri Bakanlığı’na görüş verme, bildirim yapma gibi yetkiler tanınmıştır. Bunları da vesayet yetkisi kapsamında değerlendirmek gerekir.⁹²

5393 Sayılı Belediye Kanunu bazı özel durumlara ilişkin belediye meclisi kararları hariç, belediye meclisinin kararlarının kesinleşebilmesi için herhangi bir vesayet makamının onayını öngörmemiştir. Ancak alınan kararların yürürlüğe girebilmesi için mülki amire gönderilme mecburiyeti vardır. Bunun yanında, kanun belediye başkanına ve valiye hukuka aykırı olarak gördükleri belediye meclisi kararları için idari yargıya gitme hakkı tanımıştır.⁹³

5393 Sayılı kanun sonrasında idari vesayetle ilgili en önemli değişikliklerden biri de yerine karar verme konusundadır. 1580 Sayılı Belediye Kanununun 123.maddesi belediye bütçesi onaylanmak üzere gönderildiğinde tasdike yetkili makamlara kanunda yazılı hallerde kendiliğinden (re’sen) bütçe üzerinde düzenleme yapma yetkisi vermekte idi. Buna karşın 5393 Sayılı Kanuna bakıldığında merkezi yönetimin herhangi bir birim veya yetkilisine bazı durumlarda belediye meclisi yerine geçip karar verme yetkisinin verilmediği görülmektedir.⁹⁴

Belediyelerin denetimi 5393 sayılı kanunun 55. maddesine göre iç ve dış olarak ikiye ayrılır. Denetim; iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini

⁹¹ Süleyman Yılmaz, *5393 Sayılı Belediye Kanununda İdari Vesayet Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Sakarya, Ocak, 2007, s.50.

⁹² Süleyman Yılmaz, a.g.t., s.50.

⁹³ Bayram Coşkun, “5393 Sayılı...”,s.187.

⁹⁴ Bayram Coşkun, “5393 Sayılı...”,s.192.

kapsar. Sayıştay mali denetime, İçişleri Bakanlığı ise idarenin bütünlüğü açısından idari işlemleri denetlemeye yetkilidir.⁹⁵

c. Köyler Üzerinde Denetim

Köy muhtarı ve ihtiyar heyeti de 5 yıl için seçimle başa gelir. Köy muhtarının ya da ihtiyar heyetinin görevden alınabilmesi için en az 6 ay hapis cezası, görevini kötüye kullanma gibi nedenlerin olması gerekir.⁹⁶

İhtiyar meclisinin köyün menfaatine uygun olmayan kararları kaymakam veya vali tarafından bozulabilir. Köy derneği yeniden kendisi karar alır.⁹⁷ Muhtar ve ihtiyar heyeti bütçeyi hazırlar, kaymakam ya da valinin onayıyla bu bütçe kesinlik kazanır.

Köyler üzerindeki vesayet denetimi belediyelere oranla daha belirgindir. Örneğin ilgili mülki amiri köy muhtarını görevden alabilmektedir.⁹⁸

C. İDARİ TEFTİŞ

Her kademedeki memurların, daha üst kademedeki yürütmeye yetkili otorite adına denetlenmesine idari teftiş denir.⁹⁹

Hiyerarşik denetim ve idari teftiş benzerlikler taşısa da aralarında önemli farklılıklar vardır. İdari teftiş yürütme yetkisi olmayan müfettişler tarafından yapılır.

⁹⁵ 5393 Sayılı Belediye Kanunu, madde 55, <http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2005/07/20050713-6.htm>, erişim tarihi: 27.04.2010.

⁹⁶ Cevdet Atay, a.g.e.,s.183.

⁹⁷ Nuri Tortop, *Mahalli İdareler*, Yargı Yayınları, 1994, Ankara, s.81.

⁹⁸ Mustafa Demirtaş, *Yerel Yönetimlerin İdari Özerkliği ve İdari Vesayet*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Muğla, Mart 2005, s.73.

⁹⁹ Nuri Tortop, Eyüp G. İşbir, Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman, M.Akif Özer, a.g.e., s.138-139.

Hiyerarşik denetimi yapan amirlerinse yürütme yetkisi vardır. Müfettişler kamu kurumları üzerindeki denetimlerini Bakan veya Genel Müdür adına yapar.¹⁰⁰

3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle 13/12/1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanuna göre her bakanlık kendi bünyesinde Bakanlıkların hizmet ve görev alanlarına giren faaliyetlerini yürüten ana hizmet birimleri, Bakana ve ana hizmet birimleri ile bağı ve ilgili kuruluşlara yardımcı olan teknik, idari, hukuki ve mali konularda faaliyette bulunan danışma ve denetim birimleri ve son olarak da yukarıdaki birimlere yardımcı olan ve her bakanlıkta zorunlu olarak yürütülmesi gereken idari, mali, güvenlik ve sivil savunma gibi hizmetleri yerine getirmekle görevli yardımcı birimler mevcuttur.

Teftiş kurulu başkanlığı danışma ve denetim birimidir. 3046 sayılı kanunu madde 23'e göre Teftiş Kurulu Başkanlığı, bakanın emri veya onayı üzerine bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

a) Bakanlık teşkilatı ile bakanlığa bağı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek,

b) Bakanlığın amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun çalışmasını temin etmek amacıyla gerekli teklifleri hazırlamak ve bakana sunmak,

c) Özel kanunlarla verilen diğere görevleri yapmak.

3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanununun 20.maddesine göre;

¹⁰⁰ Nuri Tortop, Eyüp G. İşbir, Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman, M.Akif Özer, a.g.e., s.139.

Teftiş Kurulu Başkanlığı Bařbakan'ın veya yetkili kılması üzerine Músteřarın emri veya onayı ile Bařbakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

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

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

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

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

c) Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında hertürlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak.

Teftiş Kurulunun alışma usul ve esasları, müfettişlerin seçilmesi ve yetiştirilmesi ile diğer hususlar, bir yönetmelikle tespit edilir.

Devlet Denetleme Kurulu, 1981 Anayasası 108. maddesi ile kurulmuş, Cumhurbaşkanlığına bağlı inceleme, araştırma ve denetleme birimidir.¹⁰¹ Kurulun görev alanına iktisadi kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları

¹⁰¹ Recep Sanal, a.g.e., s.149.

dışında hukuki statüleri ne olursa olsun bir kamu görevi veya belirli kamu hizmetlerini yapmak üzere kurulan devlet kuruluşları girer.¹⁰²

DDK, kendiliğinden ya da kişilerin şikayetleriyle değil, Cumhurbaşkanının isteği ile harekete geçer. Kurul, Cumhurbaşkanının isteğiyle bir inceleme, araştırma, denetleme yaparsa hazırladığı raporu Cumhurbaşkanlığına sunmakla yükümlüdür. Cumhurbaşkanlığı tarafından Başbakanlığa gönderilen rapor, en geç 45 gün gereği yapılmak üzere yetkili mercilere gönderilir ve sonuçla ilgili Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir.¹⁰³

DDK'nın iki önemli işlevi vardır. Bunlardan birincisi, idarenin hukuka uygunluğunun, ikincisi ise idarenin işlemlerinin düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesi ve geliştirilmesi sağlanmasıdır.¹⁰⁴

Üye sayısı dokuzdur. 2443 sayılı kanunun 3.maddesine göre en az 12 yıl kamu hizmeti yapmış olmak zorunludur. Ayrıca yükseköğrenim yapmış olmak da bir diğer atanma koşuludur. Fakat kanunda yükseköğrenim süresinin 2 ya da 4 yıl olup olmadığı konusunda kesin bir hüküm yoktur.¹⁰⁵

D. İÇ DENETÇİLİK

İdari denetimin son türü ise iç denetimdir. İç denetim bir kurumun kendi içinde denetlenmesidir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanıma göre iç denetim; kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak

¹⁰² Recep Sanal, a.g.e., s.163.

¹⁰³ Bilal Eryılmaz, a.g.e., s.315.

¹⁰⁴ Bilal Eryılmaz, a.g.e., s.315.

¹⁰⁵ Recep Sanal, a.g.e., s.153.

amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir.¹⁰⁶
İç denetim, üst yöneticiye bağlı iç denetçiler eliyle yürütülür.

İç denetim konusu çalışmanın ana konusunu teşkil ettiği için ileride daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

¹⁰⁶ http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar, erişim tarihi: 15.09.2010

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETÇİLİĞİN TEORİK AÇIDAN İRDELENMESİ

İç denetim, idari denetimin bir türüdür. İç denetim bu bölümde tüm ayrıntılarıyla incelenecektir.

I. İÇ DENETİM FAALİYETİ

Daha kaliteli mal ve hizmet üretme eğilimi ve rekabet ortamı organizasyonları değişime zorlamaktadır. Kamu yönetimleri de organizasyon olarak değişimdeki yerini almak çabasıdadır. Daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme, bürokratik kademelerin azaltılması, katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi, küçülme ve genel giderlerin kısılması, süreçlerin kolaylaştırılması, değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi ve geleneksel denetim süreçlerinin yeniden dizaynedilmesi gibi yaklaşımlar evrensel düzeyde kabul görmeye başlamıştır.¹⁰⁷

Özel sektörde ilk ortaya çıktığında, dış denetimin bir uzantısı olarak görülen ve daha çok mali işlerle sınırlı olan iç denetim kavramı, daha sonraları mali olmayan işlemleri de kapsayan faaliyeti ve denetim komitesi gibi kurumsal yapıları ile birlikte başlı başına bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁰⁸

¹⁰⁷ <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang.tr/>, erişim tarihi: 05.03.2010.

¹⁰⁸ İsmail Cığerci, a.g.t., s.36, 37.

İç denetimin kamu kesiminde uygulanmaya başlaması ise nispeten daha yakın bir geçmişte gerçekleşmiştir. Denetim faaliyeti, her zaman kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak görülmüştür ve giderek kamu kesimi performansının geliştirilmesi için bir araç olarak algılanmaya başlamıştır.¹⁰⁹

Modern iç denetim, 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü IIA'in (*The Institute of Internal Auditors*) New York'ta kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Enstitü, ABD dışındaki ilk birliğini 1944'de Toronto'da, Avrupa'daki ilk birliğini de 1948'de Londra'da kurmuştur. Halen IIA, dünya çapında 94 ülkede 249 şube ve enstitüde örgütlenmiş 100.000 iç denetçiyi temsil etmekte ve mesleğin özyönetiminden sorumlu kuruluş olarak hizmet vermektedir.¹¹⁰

A. İÇ DENETİMİN TANIMI

İç denetim, kamu kuruluşunun kendi kendini denetlemesidir.¹¹¹ İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanıma göre iç denetim kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar.¹¹²

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence

¹⁰⁹ İsmail Cığerci, a.g.t., s.37.

¹¹⁰ <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang,tr/>, erişim tarihi: 05.03.2010

¹¹¹ Bayram Coşkun, "Türk Kamu...", s.85.

¹¹² H.Abdullah Kaya, "İç Denetim", s.2, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh224.pdf>, erişim tarihi: 02.05.2010.

sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu tanımda geçen bazı kavramları açıklamak gerekirse;¹¹³

Nesnel güvence sağlama: İdare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına; idarenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine; üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; varlıklarının korunup korunmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair idare içine ve dışına makul güvencenin verilmesidir.

Danışmanlık faaliyeti; İdarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

Kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek: Güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırmak ve faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltmaktır. Burada idarenin çalışmaları arasında mali olan olmayan bir ayırım yapılmamış, tüm çalışmalar kapsama alınmıştır.

Kaynakların ekonomiklik¹¹⁴, etkililik¹¹⁵ ve verimlilik¹¹⁶ esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek: Bu üç kavramın tanımlarına bakıldığı zaman hepsinin de kamu idaresinin faaliyetlerine vurgu yapan kavramlar olduğu görülecektir. Faaliyetler incelenmeden kaynakların ekonomikliği, etkililiği ve verimliliğinin değerlendirilmesi mümkün değildir. Performans denetimlerinin esası

¹¹³ İsmail Kalender, “Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:460, Eylül 2008, Ankara, s.94.

¹¹⁴ Kuruluşların amaçları da göz önünde bulundurularak sahip olunan üretim kaynaklarının uygun miktar ve kalitede, uygun zamanda ve uygun yerde, en uygun maliyetle elde edilmesidir. Kamil Ufuk Bilgin, *Kamu Performans Yönetimi*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2004, s.37-38.

¹¹⁵ Bir kuruluşun belirlediği politika, proje ve aldığı önlemlerle önceden belirlenmiş amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı ve ne kadar gerçekleştirildiği anlamına gelir. Kamil Ufuk Bilgin, a.g.e., s.36.

¹¹⁶ Genel anlamda verimlilik, bir işletmenin veya bir örgütün mal ve hizmet üretirken kaynaklarını ne kadar iyi kullandığını ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, <http://www.bayar.edu.tr/~iibf/sakinc/KamuMaliyesi/AhmetARSLAN.pdf>, erişim tarihi: 22.07.2010.

budur. Performans denetimi, kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkililik ilkeleri açısından objektif ve sistematik olarak incelenmesidir. Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. Performans denetiminin amacı, tahsis edilen beşeri, mali ve teknolojik kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir surette parasal değerlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının objektif olarak incelenip değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, kullanılan kaynakların denetlenen birimin amaç ve hedeflerine uygunluğunun, elde edilen çıktılarla orantılı olup olmadığının denetlenmesidir.

Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için rehberlik yapmak: Kamu idaresinin mali olan olmayan tüm faaliyet ve işlemlerine değer katmak ve geliştirmek için denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile rehberlik yapılmasıdır.

B. İÇ DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkili olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır.¹¹⁷

İç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Bu işin bir parçası olarak, iç denetim faaliyeti, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapar, yol gösterir ve işlerin yapılmasına yönelik imkân sağlar.¹¹⁸

İç denetim faaliyeti; kurumun faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve

¹¹⁷ <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang.tr/>, erişim tarihi: 05.03.2010

¹¹⁸ Bayram Aslan, a.g.t., s.29.

verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar.¹¹⁹ İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.¹²⁰

İç denetim yalnızca mali işlemleri değil, kurumun bütün faaliyet, işlem ve süreçlerini kapsar. İç denetim yönetim fonksiyonlarını icra etmez, iç kontrol sistemini kurmak ve işletmek yönetimin sorumluluğudur.¹²¹

İç denetim kurum çalışanlarının sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla; kurum üyeleri, üst yönetim ve yönetim kurulu ile işbirliği şeklinde sürdürülen bir eylemdir.¹²²

C. İÇ DENETİMİN ALANI

İç denetimin alanı uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimlerinden oluşur.

1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek

¹¹⁹ <http://www.kosgeb.com/dosyalar/tanitim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Birimi%20Tan%C4%B1t%C4%B1m.pdf>, erişim tarihi: 24.03.2010.

¹²⁰ İsmail Kalender, a.g.m., s.97.

¹²¹ <http://www.shcek.gov.tr/icdenetim/dosyalar/icdenetimsunu.pps#10>, erişim tarihi:24.03.2010.

¹²² Volkan Ulutaş, *Muhasebe Sisteminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, Kocaeli, 2007, 32.

amacıyla incelenmesidir.¹²³ Üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.¹²⁴

İşletmeler açısından uygunluk denetiminin amacı yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makam kurum içinden olabileceği gibi, kurum dışından da olabilir.¹²⁵ Ancak kamu örgütlerinin tabi olduğu kurallar mevzuatta belirlenmektedir; bu nedenle uygunluk denetimi faaliyetlerin mevzuata uygun yürütülüp yürütülmediğine ilişkin bir denetimdir.

2. Performans Denetimi

Faaliyet denetimi olarak da ifade edilen bu denetim şeklinde kurumun önceden saptanmış hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı ölçülmeye çalışılır. Bu açıdan performans denetimi, kurum faaliyetlerini yürütmek üzere kullanılan kaynakların verimlilik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik yönlerinden denetlenmesidir.¹²⁶

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliğinin tanımına göre performans denetimi, idari faaliyetlerin tutumluluğunun doğru yönetim ilkeleri, uygulamaları ve yönetim politikalarına göre denetlenmesini, kaynakların kullanımındaki verimliliğin bilgi sistemleri, performans ölçütleri, gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarla belirlenmiş eksikliklerini gidermek için izlenen yöntemlerin incelemesi de dâhil olmak üzere denetlenmesini, denetlenen kuruluşların hedeflere ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğini ve istenilen etkilerle gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasını kapsar.¹²⁷

¹²³ Sezai Bülbül, a.g.t., s.5.

¹²⁴ Bayram Aslan, a.g.t., s.30.

¹²⁵ Ersin Güredin, a.g.e., s.14.

¹²⁶ Bayram Aslan, a.g.t., s.31.

¹²⁷ Elif Ayşe Şahin, *Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2007, s.89-90.

3. Mali Denetim

Mali denetim, mali tabloların denetimi ve finansal denetim olarak da ifade edilmektedir. Mali denetim, bir kurumun mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu mali tabloların incelemesini içerir.¹²⁸

Kamu kesiminde ise gerçekleşen bir iş ya da çabanın maliye bilimi esaslarına, mali yasaların kurallarına uygunluğunu, zaman boyunca araştırma eylemine mali denetim denir. Bir başka deyişle, tüm idarelerindeki mali işlemleri, (kamu gelir ve giderleri) ile levazım işlemlerinin (kamu mal veya malzemesi) titizlik, dürüstlük noktasında kontrol edilmesini ve genellikle kayıtlarla birlikte nakit ve ayniyatın inceden inceye tetkikini gerektiren teftiş faaliyeti, mali denetimdir. Ayrıca, mali denetim dar anlamıyla muhasebe denetimi karşılığı olarak da kullanılabilir.¹²⁹

Mali tabloların denetimde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlere göre uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, finansal durumlardaki değişimler tablosu vs.dir. Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar.¹³⁰

Kamu örgütlerinin mali denetimini Sayıştay gerçekleştirir. Anayasanın 160. maddesine göre: “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.”

¹²⁸ Ümit Şahin, a.g.e., s.17.

¹²⁹ Rasim Sarıkaya, *Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul, 2008, s.61.

¹³⁰ Ersin Güredin, a.g.e., s.14.

Sayıştayın görevleri arasında kamu yönetiminin işleyişi, kamu maliyesinin durumu, devlet muhasebe düzeni ve işleyişi hakkında araştırma ve incelemeler yapmak, önemli bulduğu konularda halkı ve parlamentoyu aydınlatmak yer alır. Ayrıca mali yükümlülük getiren yasaların ve işlemlerin bütçeye getireceği yük konusunda parlamentoya bilgi verip, kaynakların temini konusunda öneriler getirmek de Sayıştayın görevleri arasındadır.¹³¹

4. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında gerçekleştirilmesi, kuşkusuz bu faaliyetlerin bilgisayar ortamında denetlenmesini de gündeme getirmiştir. Bu durum günümüzde “deftersiz muhasebe (paperless accounting)” ve “bilgisayar ortamında denetim (paperless auditing)” kavramlarıyla ifade edilmektedir. Dolayısıyla, defter ve belgelerin ortadan kalkmaya başladığı bir ortamda, denetim faaliyetleri de buna uyum sağlayıcı yönde gelişmektedir.¹³²

Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve sürekliliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Bu denetim türü ayrıca denetlenen bilgi sisteminde depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için kullanılır. Bilgi sisteminin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önlenme derecesi olarak belirtilebilir.¹³³

Bilgi sistemleri denetimlerinin amacı bilgisayar sistemleri ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin yeterli olup olmadığının belirlenmesidir. Bilgi güvenliğinin sağlanabilmesi için, bilgi sistemleri üzerinde güçlü kontroller olması gerekmektedir. Bilgi sistemlerindeki kontrol zayıflıkları işletmenin finansal ve

¹³¹ Elçin Akpınar, a.g.e., s.68.

¹³² Yavuz Çiftçi, “Elektronik Bilgi İşlem(EBİ) Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 62, Mart 2003, s.2-3.

¹³³ Rasim Sarıkaya, a.g.t, s.63.

operasyonel kayıtları üzerinde olumsuz etkiler yaparak işletme için büyük riskler oluşturabilmektedir.¹³⁴

5. Sistem Denetimi

Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.¹³⁵

Sistem denetiminde, denetlenen kurumun mali raporlarının doğru ve tam, işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının ve/veya etkinlik, verimlilik ve iktisadiliğin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için inceleme yapılır.¹³⁶

İç denetçiler harcama sonrası uygunluk denetimi yaptıkları gibi bu harcama sürecinin mevzuat hükümlerine uygun olması için sistem süreç denetimi yaparlar. Mali yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin önerilerde bulunurlar. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.¹³⁷

D. İÇ DENETİMİN UNSURLARI

Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları ile denetiminin temel unsurlarını oluşturur.¹³⁸

¹³⁴ Volkan Ulutaş, a.g.t, s.58.

¹³⁵ Ahmet Başpınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Sayı 151, Temmuz-Aralık 2006, Ankara, s.26.

¹³⁶ Yılmaz Özkan, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul, 2008, s.95.

¹³⁷ Rasim Sarıkaya, s.65.

¹³⁸ Şener Gönülaçar, “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 130-131, Temmuz-Ağustos, Eylül-Ekim 2007, Ankara, s.7.

1. Değer Katma

İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek üzere tasarlanmıştır.¹³⁹ İç denetimin fonksiyonel olarak en önemli özelliği ve belki de klasik teftiştten en başta gelen farklarından birisi, kurumun faaliyetlerin geliştirilmesinin ve kuruma değer katılmasının amaçlanmasıdır. Amaç bu olunca denetim faaliyetinin kapsamı, sadece mevzuata uygunluk olarak ya da geçmişte yapılmış hata, suiistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ile sınırlı kalmamakta kurumun tüm faaliyet, işlem, süreç, raporlama, idare ve operasyonlarının daha etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesine katkıda bulunması olarak genişlemektedir.¹⁴⁰

Ayrıca değer katma; güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırmak ve faaliyetlerin geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltmaktır.¹⁴¹

İç denetimde temel amaç; denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak olmadığından; organizasyonun daha işlevsel olması, verilen hizmetin kalitesinin artırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak gaye için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkar. Yönetime rakip olmayan, kol kola omuz omuza yürüyen ve de kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesi kesinlikle yapıcıdır ve bunun doğal sonucu kuruma değer katmasıdır.¹⁴²

2. Güvence Sağlama ve Danışmanlık

Güvence Hizmetleri, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde

¹³⁹ İsmail Cığerci, a.g.t., s.39.

¹⁴⁰ http://www.tkyd.org/files/downloads/kurumsal_yonetim_ve_ic_%20denetim_rapor_eylul_2008.pdf erişim tarihi: 12.05.2010.

¹⁴¹ <http://www.icdeneteciler.net/2009-10-22/ic-denetimin-tanimi-ve-unsurlari/>, erişim tarihi: 11.05.2010

¹⁴² <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang,tr/>, erişim tarihi: 11.05.2010.

incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.¹⁴³

Danışmanlık Hizmetleri, herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişarî faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.¹⁴⁴

Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir. Denetimin güvence vermesi, kurumda faaliyetlerin ilgili hukuk kurallarına uygun bir şekilde yürütüldüğü, kaynakların elde edilmesi ve kullanımında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine uyulduğu, kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkili ve yeterli bir şekilde işlediği, üretilen bilgilerin doğru ve tam olduğu, kurum varlıklarının korunduğu, konusunda kurum içine ve kurum dışına yeterli bir güvence verilmesi anlamına gelmektedir. İç denetim idarenin faaliyetleri hakkında yüzde yüz değil, makul bir güvence (reasonable assurance) verir.¹⁴⁵

3. Standartlara Uygunluk

Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortak bir zemin yaratan denetim standartları, denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallar bütünüdür.¹⁴⁶

İç denetim standartları; nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartlarından müteşekkildir. Nitelik Standartları; iç denetim

¹⁴³ Şener Gönülaçar, a.g.m, s.8.

¹⁴⁴ Şener Gönülaçar, a.g.m, s.8.

¹⁴⁵ <http://www.icdeneteciler.net/2009-10-22/ic-denetimin-tanimi-ve-unsurlari/>, erişim tarihi: 11.05.2010.

¹⁴⁶ <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang,tr/>, erişim tarihi: 12.05.2010.

faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları; iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, Uygulama Standartları belirli görev türlerine tatbik edilir. Uygulama Standartları güvence ve danışmanlık faaliyetleri için tesis edilmiştir.¹⁴⁷

Türkiye’de denetim sisteminin istenen düzeyde etkili olamamasının en önemli nedenlerinden biri, denetim standartlarının geliştirilmemiş olması, dolayısıyla denetim faaliyetlerinin kaliteli gerçekleştirilememesidir. Örneğin ABD’de denetim elemanlarının raporlarını, nasıl ve ne şekilde hazırlaması gerektiği ile ilgili bir dizi bağlayıcı standart mevcutken, Türkiye’de standartlar yerine, herhangi bir yükümlülük getirmeyen ve müeyyidesi bulunmayan “teamüller” geçerlidir.¹⁴⁸

4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık (independence); objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektifliğe yönelik tehditlere karşı, hem kişisel olarak iç denetçi, hem de kurum seviyesinde mücadele edilmelidir. Objektiflik, iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur.¹⁴⁹

İç denetim faaliyetinin bağımsızlığını garanti etmek için, iç denetim birimi başkanının işlevsel (fonksiyonel) olarak denetim komitesi gibi bir organa, idari açıdan ise kurumun İcra Başkanı düzeyinde bir kişiye bağlı olması gerekir. Yeterli kaynaklara sahip, yetkin personelle donatılmış, bağımsız bir iç denetim işlevi; kurumun yönetim süreçlerinin etkililiği ile operasyonel, teknik, mali ve idari riskler gibi her türlü riski iyi yönettiği konusunda güvence sağlayacaktır.¹⁵⁰

¹⁴⁷ <http://www.icdenetciler.net/2009-10-22/ic-denetimin-tanimi-ve-unsurlari/>, erişim tarihi: 12.05.2010.

¹⁴⁸ Şener Gönülaçar, a.g.m, s.9.

¹⁴⁹ <http://www.icdenetciler.net/2009-10-22/ic-denetimin-tanimi-ve-unsurlari/>, erişim tarihi: 12.05.2010.

¹⁵⁰ <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang,tr/>, erişim tarihi: 12.05.2010.

Söz konusu tanımın ikinci önemli unsuru ise tarafsızlıktır (objektiflik). Tarafsızlıktan kasıt, iç denetimi gerçekleştiren meslek profesyonellerinin iç denetim faaliyeti sırasında iç denetim standartlarına bağlı kalarak subjektiflikten tamamiyle uzak durmaları, inceleme, yorum, değerlendirme ve önerilerde gereken tüm özen ve dikkat sarfedilerek yapıldığının güvence altına alınmasıdır.¹⁵¹

5. Risk Odaklı Denetim

Riskler; kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur. Risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanır. Risk Yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir.¹⁵²

Her kişi ve her kurum risklerle karşı karşıyadır. Ekonomik teori, yatırımcıların risk aldıkları takdirde ödül toplayacaklarını öğretir. Riskler yok edilmesi gereken şeytanlar değildir. Bununla birlikte, kazanılan ödülleri azami düzeye çıkartmak ve nihai sonuçlardaki değişkenliği azaltmak için, yönetim konusunda sorumlu olanların kurumlarının karşı karşıya olduğu riskleri belirlemesi ve tanımlaması, bu riskleri değerlendirmesi, bu risklerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar vermesi ve kabul edilebilir düzeyde değilse, bu risklere karşı gereken önlemleri alması gerekir. Daha sonra, yönetim sorumluları, bu önlemlerin uygulamasını izlemeli ve risklerin gerektiği gibi belirlendiğinden emin olmalıdırlar. İşte bu, risk yönetimidir.¹⁵³

İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim alanlarında güçlü sistemler oluşturamayan kurumlar,

¹⁵¹http://www.tkyd.org/files/downloads/kurumsal_yonetim_ve_ic_%20denetim_rapor_eylul_2008.pdf erişim tarihi: 12.05.2010.

¹⁵² <http://www.icdenetciler.net/2009-10-22/ic-denetimin-tanimi-ve-unsurlari/>, erişim tarihi: 12.05.2010.

¹⁵³ Şener Gönülaçar, a.g.m, s.11.

uzun vadede başarısız olacaklardır. Kurumun bu boyutları, en iyi iç denetçiler tarafından görülebilmektedir.¹⁵⁴

Yıllık denetim programı risk odaklı olarak hazırlanır. Burada, denetim önceliklerinin belirlenmesi ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlatılması hedeflenir. Üç yıllık olarak tasarlanan iç denetim planları, kurumun faaliyetlerinin ve karşı karşıya olduğu risklerin kapsamlı bir incelemesi ve analizi yapıldıktan sonra hazırlanır. Kurum için en yüksek riski oluşturan faaliyetler, coğrafi bölgeler, özel projeler, iş süreçleri ve iştirakler; düşük riskli alanlara göre iç denetimin dikkatinin daha çok olduğu alanlardır. Yüksek riskli alanlar, düşük riskli alanlara göre daha sık iç denetime tâbi tutulur. Ayrıca iç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkili ve verimli olduğu konusunda üst yönetime objektif güvence sağlamaktır.¹⁵⁵

6. Meslek Ahlak Kuralları

Meslek ahlâk kuralları, mesleğin serbestliğini ve bağımsızlığını zedelemeyen herhangi bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan denetim faaliyetinin layıkıyla yerine getirilebilmesini sağlayan değerler, prensipler ve yükümlülükler bütünüdür. Bu kurallar doğal olarak meslekle bağdaşmayan hususları ve bazı kısıtlayıcı – yasaklayıcı unsurları içinde barındırmaktadır. İç denetim elemanları sorumluluklarını etkili biçimde yerine getirebilmek için yüksek seviyede davranış standartlarına tabi olmalıdırlar.¹⁵⁶

Meslek ahlâk kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ‘İlkeler’ ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan ‘Davranış Kuralları’ndan oluşur. Meslek ahlâk kuralları, iç denetim hizmeti veren İç Denetim Birimi Başkanlığı ve İç Denetçileri bağlar. Kamu iç denetçi sertifikasına sahip olan veya iç denetçi adayı olanlar için bu kuralların ihlali, Kurulun yönetmelik ve idari düzenlemelerine göre değerlendirilir ve sonuçlandırılır. Olumsuz bir davranışın meslek ahlâk

¹⁵⁴ İsmail Ciğerci, a.g.t., s.41.

¹⁵⁵ <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang.tr/>, erişim tarihi: 15.05.2010.

¹⁵⁶ Şener Gönülaçar, a.g.m, s.11-12.

kurallarında açıkça yasaklanmamış olması, o davranışın kabul edilebilir veya doğru olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaz.¹⁵⁷

Küresel ölçekte iç denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri; İç Denetçiler Enstitüsü – IIA (The Institute of Internal Auditors), iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi – COSO (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) ve dış denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri de Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak adlandırılan INTOSAI tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir.¹⁵⁸

İç Denetçilerin Uyacakları/Davranışa Dönüştürecekleri Ahlak İlkeleri¹⁵⁹

- Dürüstlük
- Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık
- Gizlilik, Meslek Sırlarını Saklama
- Yetkinlik (Ehil olma), Yeterlilik

❖ Dürüstlük

İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

1.1. Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket eder.

1.2. Hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapar.

1.3. Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmez.

1.4. İdarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunur.

1.5. Aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurur.

¹⁵⁷ Şener Gönülaçar, a.g.m, s.12.

¹⁵⁸ <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang.tr/>, erişim tarihi: 15.05.2010.

¹⁵⁹ Şener Gönülaçar, a.g.m, s.12.

❖ Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık

İç denetçiler:

2.1. Görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdır.

2.2. Bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur.

2.3. Bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur.

2.4. Denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur.

2.5. Denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar (sonuçlar yalnızca elde edilen kanıtlara dayalı olmalı ve denetim standartlarına uygun olarak birleştirilmelidir).

2.6. Değerlendirmelerinde tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Bu durum, idarenin çıkarlarıyla çatışabilecek faaliyet veya ilişkiler için de geçerlidir.

2.7. Denetçi profesyonel yargılama yapmasını zedeleyen veya zedeleyebilecek hiçbir menfaat kabul etmez.

2.8. Bildikleri halde açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun sıhhatini bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.

❖ Gizlilik, Meslek Sırlarını Saklama

İç denetçiler:

3.1. Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı olur. Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir.

3.2. Sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz.

❖ Yetkinlik

İç Denetçiler;

4.1. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir.

4.2. İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir.

4.3. Kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.

Bu meslek ahlak kuralları, iç denetçi tarafından mesleğe girişte okunup imzalanarak iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulur. Bu kapsamda yer alan ilkeler ile davranış kuralları şunlardır:¹⁶⁰

II. İÇ DENETİM STANDARTLARI

Standart kelimesi Fransızca kökenli olup, Türk Dil Kurumu'nun yaptığı tanıma göre “belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan” anlamına gelmektedir.¹⁶¹ Standart kelimesi kimilerine göre “olması gereken”, kimilerine göre de “amaca uygunluk derecesi” şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁶²

İç denetim tüm dünyada; yapısı, büyüklüğü ve amacı değişik kuruluşlar bünyesinde ve farklı ortamlarda yürütülmektedir. Ayrıca mevzuat ve gelenekler bir ülkeden diğerine farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar her ortamdaki iç denetim uygulamasını etkileyebilmektedir. Ancak denetimin türü ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar vardır. Bu kurallar, genel olarak denetim standartları olarak ifade edilmektedir.¹⁶³

¹⁶⁰ <http://www.stb.gov.tr/Files/Mevzuat/diger2-14042010021612.pdf>, erişim tarihi: 18.06.2010.

¹⁶¹ Türkçe Sözlük, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 2.cilt, Ankara, 1998, s.1339.

¹⁶² İsmail Çiğerci, a.g.t., s.49.

¹⁶³ Baran Özeren, a.g.m., s.6.

Kurumlarda iç denetim faaliyetleri, farklı endüstri ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkan sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir.¹⁶⁴

A. DENETİM STANDARTLARININ AMAÇLARI

1941 yılında ABD de Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) kurulmuş ve iç denetim mesleği uluslararası bir meslek haline gelme yolunda ilk adımını atmıştır. IIA İç Denetim Uygulama Standartları Kurulu tarafından, iç denetçilik mesleğini çok çeşitli hukuki ve kültürel ortamlarda amacı, boyutu, karmaşıklığı ve yapısı çok farklı kurumlarda uygulama ve anlayış yönünden standart hale getirebilmek için geniş katımlı istişare ve tartışma faaliyetleriyle Uygulama Standartları oluşturulmuştur. Standartların amaçları olarak şunlar sayılmıştır:¹⁶⁵

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.

¹⁶⁴ http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=54&Itemid=58, erişim tarihi: 23.06.2010.

¹⁶⁵ Özay Yıldırım “İç Denetim Sistemlerinde Uygunluk Denetimi”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:38, Ankara, 2009, s.3.

Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenler.¹⁶⁶

B. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

Haziran 1999'da Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) yönetim kurulunda yapılan oylama ile yeni bir iç denetim tanımı ve yeni bir Mesleki Uygulama Çerçevesi kabul edilmiştir. Genel anlamda çerçeve, bilgi ile rehberliğin birbirine nasıl uyacağına dair yapısal bir plan sunmaktadır. Çerçeve, uyumlu bir sistem olarak, mesleğe yararlı teknik, yöntem ve kavramların geliştirilmesi, yorumlanması ve uygulanmasına imkan sağlamaktadır. Mesleki Uygulama Çerçevesi, “İç Denetimin Tanımı”, “Etik Kurallar”, “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (kısaca Uluslararası İç Denetim Standartları veya Standartlar)” ve “Uygulama Önerileri’ni” kapsamaktadır. Mesleki Uygulama Çerçevesi “Kırmızı Kitap (Red Book)” olarak da bilinmektedir.¹⁶⁷

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) tarafından 2003 yılında günümüzün risk yönetimi ve kurumsal yönetim gerekliliklerini karşılayacak şekilde ve danışmanlık faaliyetlerine ve görev sonuçlarının kurum dışı taraflara sunulması konularına temas edecek şekilde güncellenen iç denetim standartları, 2004 yılı başından itibaren bütün IIA üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA) içi zorunlu standartlar haline gelmiştir.¹⁶⁸

Standartlar, nitelik standartları ve performans standartlarından oluşur. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, performans standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir.¹⁶⁹

¹⁶⁷ http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=54&Itemid=58, erişim tarihi: 23.06.2010.

¹⁶⁸ İsmail Kalender, a.g.m., s.100.

¹⁶⁹ http://www2.bayar.edu.tr/icdenetim/ic_denetim_standartlari.php, erişim tarihi:18.06.2010.

1. Nitelik Standartları¹⁷⁰

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, Standartlarla uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır.

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalı; görevlerini, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir.

İç denetim bölümü, kalite programının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek amacıyla yönelik bir süreç uygulamalıdır. Bu süreç, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir. Dış değerlendirme sonuçlarını denetim komitesi ve yönetim kuruluna raporlamalıdır.

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir.

İç denetçilerin, faaliyetlerinin “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını” belirtmeleri teşvik edilir. Ancak iç denetçilerin bu ibareyi kullanabilmesi için, kurumun kalite geliştirme programı hakkındaki değerlendirmelerin, iç denetim faaliyetinin Standartlara uyduğunu göstermesi gerekir.

İç denetim faaliyetinin Standartlara, iç denetçilerin Etik Kurallarına tam uyumu gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Tam uyumun sağlanamadığı durumlar da olabilir. Aykırılıklar, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını veya faaliyetlerini etkiler hâle geldiğinde, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

¹⁷⁰ M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, Eylül 2006, s.212-215.

2. Performans Standartları¹⁷¹

İç Denetim Yöneticisi; iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir. Bu doğrultuda kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır. İç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesi ve yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır.

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

İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir. Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır. Yine iç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir. Vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır.

İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara raporlamalıdır. Yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır.

İç denetçilerin raporları; varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir. Eğer nihaî raporlama önemli bir hatâ veya eksiklik içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatâlı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

¹⁷¹ M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, a.g.e., s.215-221.

II. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL KAVRAMLARI

İç kontrol ve iç denetim birbirleri ile yakından ilişkili fakat ayrı iki kavramdır. İç kontrol ve iç denetim uzun yıllardan bu yana var olan ama özellikle son on yılda zenginleşen ve derinleşen kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁷²

İşletme literatüründe iç kontrol, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçleri içinde yer almasından ötürü bir sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır.¹⁷³

Başka bir tanımla iç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür.¹⁷⁴

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55. maddesine göre ise; 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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontrollerin bütünüdür.¹⁷⁵

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç

¹⁷² Umut Korkmaz, "Kamuda İç Denetim", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt:2, Sayı:25, Ankara, Bahar 2007, s.8.

¹⁷³ Ali Kamil Uzun, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi", http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=83:isletmelerde-ic-kontrol-sistemi&catid=34:ic-denetim&Itemid=18, erişim tarihi: 16.05.2010.

¹⁷⁴ Umut Korkmaz, a.g.t., s.8.

¹⁷⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde:55.

denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer.¹⁷⁶

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez. Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.¹⁷⁷

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olsa olsunlar, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir.¹⁷⁸

Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında periyodik değerlendirme raporları aracılığıyla bilgi edinebilirler. Yöneticiler bu bilgiyi ayrıca, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturdukları iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun etkin iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir.¹⁷⁹

Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın, iç denetçi kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç

¹⁷⁶ Umut Korkmaz, a.g.t., s.8.
¹⁷⁷

<http://icdenetim.kulturturizm.gov.tr/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF7C63C68E7B9A3884FFB31DDACD1CE3B0>, erişim tarihi:18.05.2010.

¹⁷⁸ Baran Özeren, "İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları", *Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi*: 8, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ağustos 2000, s.5.

¹⁷⁹ Baran Özeren, a.g.m., s.5.

denetçinin yeni bir faaliyet veya programın sistemleri ve prosedürleri hakkında görüş vermesi veya bunun bir ön denetimini yapması hususunda kesin bir itiraz yoktur (hatta bu konuda büyük çoğunluk bunu desteklemektedir). Ancak, iç denetçi, sürekli bir zeminde, yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır.¹⁸⁰

İç denetçi, yönetim kontrolü sürecinde yer almamalıdır; sadece iç kontrolün değerlendirmesini yapmalı ve bu konuda bir hükme varmalıdır. İç denetçinin yeni bir faaliyet veya programın sistemleri ve prosedürleri hakkında görüş vermesi veya bunun bir ön denetimini yapması hususunda kesin bir itiraz yoktur (hatta bu konuda büyük çoğunluk bunu desteklemektedir). Ancak, iç denetçi, sürekli bir zeminde, yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. İç denetimin yönetim kontrolü ile arasındaki mesafeyi koruması esastır. Böylece, kurum, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olacaktır.¹⁸¹

III. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

1 Ocak 2007'de Bulgaristan ve Romanya'nın da üye olmasıyla üye sayısı 27'ye çıkan Avrupa Birliği'nde, iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetime ilişkin belirli bir mevzuat yoktur. Avrupa Birliği, kendi ilke ve standartları ile uyumlu uluslararası standartların kabul edilip uygulanmasını; rol ve sorumlulukları yasayla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş bir denetim mekanizmasının oluşturulmasını üye ülkelerden talep etmektedir.¹⁸²

Avrupa Birliği, COSO (*The Committee of Sponsoring Organisations of The Tradway Commission*) Modeli olarak da bilinen iç mali kontrol sistemini kabul etmiştir. Bu sistem beş temel unsuru içermektedir. Bunlar; kontrol ortamı, risk

¹⁸⁰ Umut Korkmaz, a.g.t., s.9.

¹⁸¹ Fuat Uzun, a.g.m., s.4.

¹⁸² Şener Gönülaçar, "İç Denetimin Bürokratik Serencamı", *Mali Hukuk Dergisi*, sayı 135, Ankara, Mayıs – Haziran 2008, s.3.

değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, izleme – takip süreci, enformasyon ve raporlama tekniklerinden oluşmaktadır.¹⁸³

Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki yönetim kontrol sistemlerini kuzey (Anglo-Sakson) ve güney (*Third Party Ex-ante Control Approach* - üç taraflı ön kontrol yaklaşımı) modelleri olmak üzere ikili bir ayırımı tabi tutmak mümkündür.¹⁸⁴

A. KUZHEY (ANGLO-SAKSON) MODELİ

Bu model; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği ‘yönetim sorumluluğu (*management responsibility*) anlayışı’dır. Bu yaklaşımda, isminden de anlaşılacağı gibi, kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle *ex ante* aşamasının, her bir kurumun kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Böylece her kuruluş, örneğin Bakanlık, kendi bütçesine ilişkin tüm sorumluluğu üstlenecek; kurumu yakından tanıyan kontrolör ise yasal denetimin yanında performans denetimini de başarılı bir şekilde yürütülebilecektir. İdarenin mali yönetim ve kontrol sistemine, idarenin dışından merkezi otoritelerce bir müdahalede bulunulmamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu model, Türkiye’de uygulanmaya başlanmıştır.¹⁸⁵

Başka bir anlatımla bu ülkelerde, her bir harcamacı Bakanlık kendi bütçesine ait harcamalardan tamamen kendisi sorumlu olup, bu harcamalara ilişkin kontrolleri ve gereken önlemleri, kendine ait yönetim kontrolleri (iç kontrol) sistemleriyle gerçekleştirmektedir. Bu yönetim kontrolünün denetimi ise harcama sonrası denetim olan iç denetim yoluyla gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığının iç denetim birimi, kendi bakanlığının yönetim kontrolü sistemlerini denetlemenin yanısıra, diğer bakanlıkların iç denetim birimlerinin koordinasyonunu ve bunlara rehberlik hizmeti sağlar. Her bir bakanlığın veya teşkilatın en üst yöneticisi, uygulamaya ilişkin

¹⁸³ Pınar Acar, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 136, Ankara, 2001,s.4.

¹⁸⁴ Şener Gönülaçar, “İç Denetimin...”, s.5.

¹⁸⁵ Pınar Acar, a.g.m., s.5, erişim tarihi: 26.05.2010.

yetkilerini devredebilmekle beraber kurumunun yönetim kontrolünden kendisi sorumludur.¹⁸⁶

B. GÜNEY (ÜÇ TARAFLI ÖN KONTROL) YAKLAŞIMI VE FRANSA'DAKİ İÇ DENETİMİN YAPISI

Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerce benimsenmiş olan üç taraflı ön kontrol (*third party ex ante approach*) anlayışıdır. Yaklaşımın dayandığı temel unsur, iç mali kontrol sisteminin, her kurumun kendi bünyesindeki kontrolörlerce değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmesidir. Bu uygulamada, iç mali kontrol sisteminin özellikle *ex ante* aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından, örneğin Fransa'da olduğu gibi Maliye Bakanlığı personeli tarafından, yerine getirilir. Bu çerçevede, *third party ex ante* yaklaşımın üzerinde durduğu husus, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrolörün, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir.¹⁸⁷

Maliye Bakanlığı sadece bütçenin hazırlanması ve diğer bakanlıklara ödeneklerin dağıtımında önemli bir rol oynamakla kalmayıp, bu bakanlıklarda kendi personelinden oluşan teşkilatlanmasıyla harcama öncesi kontrol sürecine direkt bir müdahalede bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı, aynı zamanda, yapılan harcamaların ödenmesi işlemini Kamu Muhasebe Dairesi aracılığıyla onaylayarak bu işlemde de rol almaktadır.¹⁸⁸

Türkiye'nin idari sistem olarak örgütlenmesinde esas aldığı Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa'da iç denetim Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığına Bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin (MAEC) sorumluluğu altında yürütülmektedir.¹⁸⁹

¹⁸⁶ M. Sait Arcagök, Bahadır Yörük, "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol", *Maliye Dergisi*, Sayı:145, 2004, s.4.

¹⁸⁷ <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang,tr/>, erişim tarihi: 26.05.2010.

¹⁸⁸ M. Sait Arcagök, Bahadır Yörük, a.g.m., s.4.

¹⁸⁹ Fuat Uzun, "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Eylül 2007, Cilt:12 Sayı:9, s.6.

Ulusal düzeydeki denetim faaliyetleri, Ulusal Denetim Komitesinin yardımı ile Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından programlanmakta ve gözetilmektedir. Yapılmakta olan denetim faaliyetleri Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin (M.A.E.C.) sorumluluğunda olup, bazı ulusal konular ise Bölgesel Eğitim Kontrol Dairesi (M.R.F.C.) ve yerel denetçiler sorumluluğu altındadır. Ayrıca birkaç Bakanlık kapsayacak şekilde gerçekleştirilecek denetimlerde Bakanlıklar arası denetim programlama komitesi toplanmaktadır. Komite üyeleri ilgili bakanlardan oluşmakta ve komitenin başkanlığını da Maliye Bakanı yapmaktadır. MAEC ile bağlantı kurulması için Muhasebat Genel Müdürü de bu komitenin içerisinde yer alır. Bu komitenin başlıca görevi ortaklaşa yapılan denetim programlarının düzenlenmesi ve izlenmesi görevini yürütmektir.¹⁹⁰

Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer Bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt “iç denetçi” kadro ve unvanı bulunmamaktadır. İç denetimin bir misyon olup bu fonksiyonu “müfettiş” (Inspecteur Principaux Auditeurs (IP) ve Inspecteur Auditeurs (IA)) unvanlı denetçiler yerine getirmektedirler. Her kamu kurumundaki muhasebe ve finans işlemlerinin denetimi, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı’na bağlı Inspecteur Auditeurs unvanlı denetim elemanlarınca yürütülmektedir. İç denetim kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans ile ilgili faaliyetleri kapsamında yapılmaktadır. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve bazı diğer Bakanlıklarda genel müfettiş unvanlı teftiş kurullarına bağlı müfettişler çalışmakta ve bunların görev alanı bir bütün olarak kurumun faaliyetlerini, idari iş ve işlemlerin denetimi ile mali işlemlerin denetimini kapsamaktadır.¹⁹¹

Her iki model de ülkelerin yönetim yapılarıyla doğrudan ilişkilidir. Kuzey modelinin, yönetime siyasi müdahalenin daha az olduğu ülkelere, güney modelinin ise yönetime siyasi müdahalenin kontrol altına alınamadığı ülkelere daha uygun olduğu söylenebilir. Görüldüğü üzere iki farklı yaklaşım, birbirinden tamamıyla farklı iki kamu iç mali kontrol sistemi ortaya çıkartmaktadır.¹⁹²

¹⁹⁰ Fuat Uzun, a.g.m., s.6-7.

¹⁹¹ Fuat Uzun, a.g.m., s.7.

¹⁹² <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang.tr/>, erişim tarihi: 26.05.2010.

Tablo – 1’de, İngiltere, Hollanda, Lüksemburg, Portekiz ve Fransa’daki iç denetim uygulama modelleri görülmektedir.

| Tablo – 1. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde İç Denetim | |
|--|---|
| <i>Ülke Adı</i> | <i>Uygulanan Model</i> |
| İNGİLTERE | Anglo-Sakson/Kuzey Modeli. Yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Maliye Bakanlığı ve içerisindeki iç denetim birimi, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu değildir. |
| HOLLANDA | Anglo-Sakson/Kuzey Modeli. Yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Ancak, iç denetçiler, Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilmekte ve esas itibariyle mali denetimi yerine getirmektedirler. |
| LÜKSEMBURG | Güney Modeli. Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (<i>third party ex ante approach</i>) geçerlidir. İç mali kontrol sisteminin özellikle <i>ex ante</i> aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından yerine getirilmektedir. |
| PORTEKİZ | Güney Modeli. Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (<i>third party ex ante approach</i>) geçerlidir. Maliye Genel Teftişi adında bir kuruluş aracılığıyla tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolü gerçekleştirilmektedir. Bu kuruluşa ek olarak, diğer bakanlıkların da iç denetim birimleri bulunmaktadır. |
| FRANSA | Güney Modeli. Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (<i>third party ex ante approach</i>) geçerlidir. Klasik güney modeli uygulamasının temsilcisi Fransa’dır. Maliye Genel Müfettişi ve diğer bazı Bakanlıklarda Genel Müfettiş unvanlı teftiş kurullarına bağlı müfettişler denetim görevini üstlenmişlerdir. |

Kaynak: Şener Gönülaçar, “İç Denetimin...”, s.5-6.

IV. İÇ DENETİM ALANI İÇERİSİNDE YER ALAN BAŞLICA ULUSLARARASI KURULUŞLAR

A. ULUSLARARASI İÇ DENETÇİLER ENSTİTÜSÜ (IIA)

Modern iç denetim, 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü IIA'in (The Institute of Internal Auditors) New York'ta kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Enstitü, ABD dışındaki ilk birliğini 1944'de Toronto'da, Avrupa'daki ilk birliğini de 1948'de Londra'da kurmuştur. Halen IIA, dünya çapında 94 ülkede 249 şube ve enstitüde ilgilenmiş 100.000 iç denetçiyi temsil etmekte ve mesleğin özyönetiminden sorumlu kuruluş olarak hizmet vermektedir.¹⁹³ 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.¹⁹⁴

İç denetim mesleğinin gelişmesi, önem kazanmaya başlaması ve kurumsallaşması ile dünya üzerinde örgütlenmesinde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) büyük rolü olmuştur.¹⁹⁵ Enstitünün üyeleri iç denetim, risk yönetimi, yönetişim, iç kontrol, bilgi teknolojisi denetimi, eğitim ve güvenlik alanlarında çalışır. İç denetim enstitüsünün misyonu, iç denetimin küresel uğraşısı için dinamik bir liderlik oluşturulmasını sağlamaktır.¹⁹⁶

B. AVRUPA İÇ DENETİM ENSTİTÜLERİ KONFEDERASYONU (ECIIA)

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu geniş Avrupa coğrafyası ve Akdeniz sahasında uluslar arası denetim mesleğinin feneridir.¹⁹⁷

¹⁹³ Şener Gönülaçar, "İç Denetimde ...", s.4-5.

¹⁹⁴ Seyit Koçberber, "Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, Ankara, s.76.

¹⁹⁵ http://icdenetim.icisleri.gov.tr/default_B0.aspx?content=61, erişim tarihi: 03.06.2010.

¹⁹⁶ <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/>, erişim tarihi: 22.07.2010.

¹⁹⁷ <http://www.eciia.eu/about-us/vision-and-mission-0>, erişim tarihi: 22.07.2010.

Avrupa’da ilk kez 1948 yılında Londra’da oluşturulan iç denetim meslek birlikleri, daha sonra Avrupa’da tüm ülkelerde yaygınlaşmış ve iç denetim kurumsal gelişimini sürdürmüştür.¹⁹⁸ 1982 yılında (European Confederation of Institutes of Internal Auditing-ECIIA) Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nun kurulması ile mesleğin Avrupa Birliği'nde statüye kavuşması sağlanmıştır.¹⁹⁹

C. TREADWAY KOMİSYONU SPONSOR ÖRGÜTLER KOMİSYONU (COSO)

Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında kurulmuştur. Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyonunun 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 iç kontrol modeli olarak bilinmektedir.²⁰⁰

COSO, mali raporlamanın iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur.²⁰¹

Böylece, Treadway Komisyonunun en önemli hedefi, sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır.²⁰²

¹⁹⁸ http://icdenetim.icisleri.gov.tr/default_B0.aspx?content=61, erişim tarihi: 03.06.2010.

¹⁹⁹ <http://icdenetim.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=149>, erişim tarihi: 03.06.2010.

²⁰⁰ <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF1E095E577053A96B>, erişim tarihi:03.06.2010.

²⁰¹ Fuat Uzun, a.g.m., s.2.

²⁰² www.cukurova.edu.tr/.../DownloadHandler.ashx?..., erişim tarihi: 03.06.2010

İlk olarak özel sektörde uygulama alanı bulmuş, ilerleyen yıllarda kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak yaygınlaşan iç kontrol kavramı COSO tarafından geliştirilmiştir.²⁰³

Yukarıda da açıkladığımız gibi, COSO (*The Committee of Sponsoring Organisations of The Tradway Commission*) Modeli Avrupa Birliği'nin kabul ettiği iç mali kontrol sistemidir.

1. COSO İç Kontrol Modelinin Unsurları

Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur, iç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini 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, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır.²⁰⁴

Risk Değerlendirme: Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrolde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder.²⁰⁵

²⁰³ www.cukurova.edu.tr/.../DownloadHandler.ashx?..., erişim tarihi: 03.06.2010

²⁰⁴ <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF1E095E577053A96B>, erişim tarihi:03.06.2010.

²⁰⁵ <http://www.debud.org/Html/dergi/26/nsaltik.pdf>, erişim tarihi:06.06.2010.

Kontrol Faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller gösterilebilir.²⁰⁶

Bilgi Ve İletişim: Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir.²⁰⁷

İzleme: İzleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol sisteminin, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesi için yönetim tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.²⁰⁸

2. İç Kontrol Standartları²⁰⁹

Kontrol Ortamı Standartları

Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük

Standart: 2. Misyona, organizasyon yapısı ve görevler

Standart: 3. Personelin yeterliliği ve performansı

Standart: 4. Yetki Devri

Risk Değerlendirme Standartları

Standart: 5. Planlama ve Programlama

Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

²⁰⁶ http://www.canakkale.bel.tr/dokumanlar/ic%20kontrol_2009.pdf, erişim tarihi:06.06.2010.

²⁰⁷ <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF1E095E577053A96B>, erişim tarihi:06.06.2010.

²⁰⁸ <http://www.debud.org/Html/dergi/26/nsaltik.pdf>, erişim tarihi:06.06.2010.

²⁰⁹ Rıza Yılmaz, "Mahalli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Kurulması", *Türk İdare Dergisi*, Aralık 2008, Sayı:461, s.63.

Kontrol Faaliyetleri Standartları

Standart: 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri

Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi

Standart: 9. Görevler ayrılığı

Standart: 10. Hiyerarşik kontroller

Standart: 11. Faaliyetlerin sürekliliği

Standart: 12. Bilgi sistemleri kontrolleri

Bilgi ve İletişim Standartları

Standart: 13. Bilgi ve iletişim

Standart: 14. Raporlama

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi

Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

İzleme Standartları

Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

Standart: 18. İç denetim şeklindedir.

3. COSO Piramidi

İç kontrol bileşenlerinin birbirleri ile olan ilişkilerini göstermektedir. Kontrol ortamı temelde yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimini ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır.²¹⁰

4. COSO Küpü

İç kontrol bileşenlerinin iç kontrol amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini göstermektedir. Faaliyet ve birimler, hedefler ve iç kontrolün unsurları bir küpün farklı yüzeylerini oluşturur ve ayrılmaz bir bütündür. Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşmak amacıyla iç kontrolün beş unsurundan yararlanır.²¹¹

²¹⁰ http://www.tarim.gov.tr/Files/Files/ic_kontrol_standartlari.pdf, erişim tarihi:06.06.2010.

²¹¹ http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetim_terimleri, erişim tarihi: 06.06.2010.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM UYGULAMALARI

Bütün dünya ülkelerinde olduğu gibi devletten beklenen hizmet anlayışının değişmesi ve ülkemize has bazı özellikler ile yaşanan ekonomik krizler Türk kamu yönetiminde ve kamu mali yönetimi alanında bir takım değişikliklere gidilmesini zorunlu kılmıştır.²¹²

Bu kapsamda kamu hizmetlerinde etkinliğin artırılması amacıyla devletin rolünün değişen koşullar çerçevesinde yeniden tanımlanması ve değerlendirilmesi, kamu yönetiminin teşkilat yapısı, işleyişi ile mali yönetim ve personel rejiminden kaynaklanan sorunların giderilmesi ihtiyacından hareketle, kamu yönetimi alanında yapılması düşünülen değişiklikler, beş yıllık kalkınma planları esas olmak üzere, bu kapsamda yürütülen pek çok çalışma ve çeşitli platformlarda ortaya konmuştur.²¹³

I. 1960 YILINDAN GÜNÜMÜZE YENİDEN YAPILANMA ÇALIŞMALARI

Yeniden yapılanma yani idari reform kamu yönetimini daha etkili ve daha verimli kılmak, iyileştirmek amacıyla girişilen yeniden düzenleme çabaları ve bunun sonucunda gerçekleştirilen yeniliklerdir.²¹⁴

²¹² Bayram Aslan, a.g.t.,s.45.

²¹³ Bayram Aslan, a.g.t.,s.45.

²¹⁴ Bayram Coşkun, “Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Üzerine Bir Değerlendirme”, *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar* (Edit. A.Balcı, A.Nohutçu, N. K. Öztürk, B. Coşkun) , Seçkin Yayınları, Ankara, 2008, s.48.

1960 yılıyla başlayan Planlı Kalkınma Dönemi, ülkemizde birçok açıdan olduğu gibi yönetimin iyileştirilmesi açısından bir dönüm noktasıdır. Bu dönemdeki ilk girişim, Milli Birlik Komitesi ve DPT'nin isteği üzerine TODAİE bünyesinde bir komisyon tarafından İdari Reform ve Reorganizasyon Hakkında Ön Rapor hazırlanmıştır. Bu rapor, 1960'tan sonra ve planlı dönemde yapılan çalışmaların başlangıcını oluşturmuş, daha sonraları yapılan MEHTAP gibi kapsamlı çalışmalara öncülük etmiştir.²¹⁵

1962'de Bakanlar Kurulu Kararı ile Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP) hazırlıklarına başlanmış, 1963'te de proje Başbakanlığa sunulmuştur. Bu raporun amacı, merkezi hükümet görevlerinin en uygun biçimde dağılımını sağlamak yoluyla daha rasyonel örgütlenme ve yöntemler, daha sistematik planlama ve koordinasyon, daha etkin bir mali kontrol sağlamayı hedef tutan tedbirlerin uygulanması için sağlam bir zemin hazırlamaktır.²¹⁶

12 Mart 1971 Muhtırasından sonra TODAİE ve çeşitli bakanlıkların personelinin görev yaptığı bir Danışma Kurulu oluşturulmuştur. Danışma Kurulunun hazırladığı raporla Türk Kamu Yönetiminin o günkü durumu ve yeniden düzenlemeyi gerektiren nedenler, o güne kadar yapılan idari reform çalışmaları sonuçlarıyla ele alınmıştır.²¹⁷

12 Eylül 1980 Darbesinden sonra işbaşına gelen hükümetler de reform çalışmalarını sürdürmüş, 1980'lerin sonlarında kamu yönetiminde yeniden yapılanma amacına yönelik kapsamlı bir proje olan Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA) sonuçlandırılmıştır.²¹⁸

²¹⁵ Bayram Coşkun, Ahmet Nohutçu, "Türkiye'de Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Kuramsal-Tarihsel Perspektif, Genel Değerlendirme ve Saptamalar", Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması-I, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s.5-6.

²¹⁶ Bayram Coşkun, Ahmet Nohutçu, a.g.m., s.8.

²¹⁷ Bayram Coşkun, Ahmet Nohutçu, a.g.m., s.12.

²¹⁸ Bayram Coşkun, Ahmet Nohutçu, a.g.m., s.14.

KAYA Projesi 1988’de başlamış, 1991’de bitmiştir. DPT ve TODAİE’nin uzlaşısı sonunda sonuçlandırılmıştır. Amaçları arasında kamu hizmeti gören merkezi yönetimin merkez ve taşra örgütü ile yerel yönetimleri etkili, süratli, ekonomik, verimli ve nitelikli hizmet göreceği bir düzene kavuşturmak ve kamu kuruluşlarının görev, yetki ve sorumluluklarında var olan aksaklıkları, bozuklukları ve eksiklikleri saptamak, gerekenleri önermek gelir.²¹⁹

KAYA Projesi devam ederken yürürlükte olan V., VI., ve sonrasındaki VII. Beş Yıllık Kalkınma Planlarında da kamu yönetiminin iyileştirilmesi konusunda bazı önerilerde bulunulmuş, ancak yeniden yapılanma konusunda yapısal ve hukuksal değişimlerle ilgili olarak herhangi bir plan ortaya konulmamıştır. Ancak VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda, daha önceki tavsiye niteliğindeki öneriler sadece kamu yönetiminin iyileştirilmesi konusunda değil, aynı zamanda kamu hizmetlerinde etkinliğin artırılması için kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması konusunda da nelerin yapılması gerektiği verilen somut örneklerle ortaya konmuştur.²²⁰

Türk kamu mali karar alma sürecinin temel sorunlarına yönelik yaklaşımlar VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeni Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu ile ele alınmıştır.²²¹

Bu rapordaki bazı tespitlere göre;²²²

- 1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (Genel Muhasebe Kanunu) ile oluşturulan mali yönetim sistemimiz dünyada kamu mali yönetimi ve kontrol alanında yaşanan değişim ve gelişmelere uyum sağlayamamıştır. Çağdaş kamu mali yönetim anlayışında hakim olan; stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verilebilirlik, mali saydamlık, etkin iç mali kontrol ilkelerine sistemde yer verilmemiştir.

²¹⁹ Bayram Coşkun, Ahmet Nohutçu, a.g.m., s.22.

²²⁰ Bayram Aslan, a.g.t.,s.46-47.

²²¹ Elif Ayşe Şahin, a.g.t., s.112.

²²² 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeni Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.103-104.

- Kalkınma planı ve programlar ile bütçeler arasında yeterli bir bağ kurulamamıştır.

- Kamu kaynaklarının kullanımında mevzuata uygunluk esas alınıp etkililik, verimlilik ve tutumluluğun ikinci planda kalmıştır.

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planının öngördüğü hedefler doğrultusunda Şubat 2001’de Başbakanlığın onayıyla, Türkiye’de saydamlığın artırılması ve kamuda etkin yönetimin geliştirilmesi amacıyla bir Yönlendirme Komitesi ve bir Çalışma Grubu kurulmuştur. Bu kurullar Başbakanlığa bir rapor sunmuş, bu rapora dayalı olarak “Türkiye’de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı” Ocak 2002’de Bakanlar Kurulunca kararlaştırıldı.²²³

Kasım 2002’deki genel seçimlerden sonra işbaşına gelen yeni hükümet önceki acil eylem planı yerine kendi eylem planını koymuş, işe bazı bakanlıkları birleştirerek başlamıştır. Ve daha sonra da yeniden yapılanma konusuyla ilgili devrim niteliğindeki 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10 Aralık 2003’te yürürlüğe girmiştir.²²⁴

5018 Sayılı Kanun öncesi yapılanmada genel ve katma bütçe dışında birçok farklı bütçeler (fonlar, vakıflar, dernekler, vb.) ortaya çıkmıştır. Adı geçen bütçeler, ilgili kuruluşların yetkili organları tarafından onaylanarak yürürlüğe girdikleri için, bu bütçelerin uygulama usul ve esaslarında önemli farklar ortaya çıkarmış; bu durum da bütçe dışında gerçekleştirilen pek çok harcamanın parlamentonun bilgisi dışında gerçekleşmesine sebep olmuştur.²²⁵ 5018 Sayılı Kanun ile farklı bütçeler ortadan kalkmış, kamu idareleri genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve sosyal güvenlik kurumları olarak dörde ayrılmıştır.

Türk mali sistemimizdeki olumsuzluklara çözüm mahiyetinde öncelikle 04.01.2002 tarihinde kabul edilen 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, 05.01.2002 tarihinde kabul edilen 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve 28.03.2002

²²³ Bayram Coşkun, Ahmet Nohutçu, a.g.m., s.25-26.

²²⁴ Bayram Coşkun, Ahmet Nohutçu, a.g.m., s.27.

²²⁵ Elif Ayşe Şahin, a.g.t., s.109.

tarihinde kabul edilen 4749 Sayılı Kamu Finansmanı Ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılarak kamu ihale sistemi ile devlet borç yönetiminde köklü değişiklikler yapılmıştır.²²⁶

1927 yılından beri uygulanan ve mali sistemimizin temel kanunu sayılan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanununu yürürlükten kaldıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve tam olarak 01.01.2006 tarihinden itibaren de uygulanmaya başlanmıştır.²²⁷

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu maliyesinin temel ilkelerinde ve kamu kaynağının kullanılmasında çok önemli değişiklikler getirmektedir. Bu kanun içinde; mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme ile iç kontrol ve iç denetim konuları yeni mali yönetim ve kontrol sistemini oluşturan temel unsurlar olarak düzenlenmiş bulunmaktadır.²²⁸

Bununla birlikte kamu yönetim sistemine “İç Denetim” kavramı ilk olarak 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Kamu mali yönetim yapısını yeniden düzenleyen bu Kanun, 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı Kanun ile çok az maddesinde değişikliğe uğramıştır. 5018 sayılı Kanun, kamu mali denetiminde kapsamlı düzenlemeler içermektedir. 5018 sayılı Kanun’un iç denetime ilişkin hükümleri 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.²²⁹

²²⁶ Bayram Aslan, a.g.t.,s.51.

²²⁷ Bayram Aslan, a.g.t.,s.51-52.

²²⁸ Yılmaz Özkan, a.g.t., s.2.

²²⁹ Yılmaz Özkan, a.g.t., s.3.

II. 1050 SAYILI MUHASEBE-İ UMUMİYE KANUNU VE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNUN KARŞILAŞTIRILMASI

1050 Sayılı Muhasebe-İ Umumiye Kanunu 1927 yılında kabul edilmiş ve 2003'te yerine 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkana kadar yürürlükte kalmıştır.

1050 sayılı kanunun yürürlükte olduğu seksen yıllık süre içinde dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetimi sistemlerinde önemli değişimler yaşanmış ve uluslararası uygulamalar ortaya çıkmıştır.

1050 sayılı Kanunla ihdas edilen Türk kamu mali yönetim ve kontrol/denetim sistemine yöneltilen eleştiriler şunlardır:²³⁰

1. Mali yönetim sisteminin ve bütçenin kapsamının dar olması, birçok kamu kurum ve kuruluşunun özel kanunlarla tanınan ayrıcalıklara istinaden mali yönetim sistemi ve bütçe dışında (genel ve katma bütçe kanunları) tutulması. Mahalli idarelerin, sosyal güvenlik kurumlarının, son yıllarda artış gösteren düzenleyici ve denetleyici kurumların (üst kurullar) ve benzeri bağımsız bütçeli kuruluşların 1050 sayılı Kanun dışında tutulması, genel ve katma bütçeli kamu idareleri bünyesinde kurulan döner sermaye işletmeleri ile çeşitli kanunlarla kurulun fonların kapsam dışı kalması. Böylece bu kuruluşlar TBMM denetimi dışında kalmışlardır.

2. Bütçe dışı harcamaların artış göstermesi, bir kısım harcamaların denetim dışı kalması. Parlamentonun bütçe sürecinde etkin olmaması. Kesin hesap kanunlarının olması gereken, beklenen işlevi görmemesi.

3. Kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağın kopması ve plan-program-bütçe uygulaması arasında olması gerekli uyumun gözetilmemesi.

²³⁰ 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*, Sayı:295, Mart 2006, s.2-4.

4. Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmaması. Sistemde bunu sağlayacak ve gözetleyecek müesseselerin öngörülmemiş olması. Kamu harcamalarındaki israf, yolsuzluk ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan suistimalleri önleyecek nitelikte bir sistem oluşturulamamış olması. Bütçe ödeneklerinin amacına uygun olarak kullanımını sağlayacak mekanizmaların olmayışı.

5. Harcama sürecinde yer alan ön kontrol aşamalarının çokluğu, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol aşamalarında (vize ve tescil) görev alması. Etkin bir harcama öncesi kontrol sisteminin kurulmamış olması.

6. Yetki ve sorumlulukların iyi bir şekilde tanımlanmamış olması. Harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin kurulmamış olması, sorumlulukların sayman ve tahakkuk memurları üzerinde kalması. Birinci derece ita amiri olan bakanların siyasi sorumluluk haricinde bir mali sorumluluklarının bulunmayışı.

7. Yetkilerin merkezi kuruluşlarda (Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Müsteşarlığı, Sayıştay Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı) toplanması, bütçenin hazırlık ve uygulanması sürecinde harcamacı kamu idarelerine inisiyatif tanınmaması.

8. Genel ve katma bütçeli kuruluşlar nezdinde hizmet veren Maliye Bakanlığına bağlı birimler (maliye başkanlıkları, bütçe dairesi başkanlıkları, merkez saymanlık müdürlükleri ile diğer saymanlıklar) ile bunların, mali hizmetlerini yürüttükleri harcamacı kuruluşlar arasında çeşitli sorunların yaşanması.

9. Çağdaş kamu mali yönetiminin temel unsurları olan, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve etkin iç kontrol gibi müesseselere sistemde yer verilmemiş olması. Modern mali yönetim sistemlerinin enstrümanlarından yararlanılmaması, sistemin ve aktörlerin gerekli dönüşüm ve değişimlere kapalı olması.

10. 1970’li yıllardan beri uygulanması kabul edilen program bütçe sisteminin etkin bir şekilde uygulanamaması.

11. Mevcut bütçe kod yapısının imkanlarından gereği gibi yararlanılmaması, kodlama sisteminin etkin bir şekilde tatbik edilememesi. Bütçe kod yapısının yetersiz olması, bütçe uygulaması sonucunda elde edilen verilerin uluslararası karşılaştırma yapılmasına imkan vermemesi.

12. Kamu idareleri arasında muhasebe birliğinin sağlanmamış olması, çok farklı muhasebe uygulamalarına imkan verilmesi, tüm kamu kurumlarının mali tablolarının konsolide edilememesi.

13. Muhasebe sisteminin sadece bütçe gelir ve giderlerinin takibi için kullanılması, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmemiş olması, faaliyet sonuçlarının mali raporlarda izlenememesi, mevcut muhasebe sistemiyle üretilen mali tabloların işlevsel olmaması. Uygulanan Devlet muhasebe sisteminin yetersiz kalması.

14. Kamu hesaplarının, faaliyet raporlarının ve mali istatistiklerin kamuoyuna muayyen periyotlarla açıklanmaması, mali şeffaflığın sağlanamaması, zamanında ve güvenilir bilgi verilmemesi.

15. Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin kapsamının dar kalması, bazı kurum ve harcamaların denetim dışında kalması. Sayıştay denetiminin evrak üzerinden yapılan yasal uygunluk denetimiyle sınırlı kalması, son birkaç yıldır başlanan performans denetiminin pilot uygulamalarla sınırlı tutulması.

16. Mevcut mali yönetim ve denetim sisteminin usulsüzlük ve yolsuzlukları önleyememesi. Mali disiplinin sağlanamaması. Kamu kaynaklarının yasa dışı yollarla amacı dışında kullanılması. Mali denetim yapan, yapmakla görevli ve yetkili olan kurum ve birimler konusundaki belirsizlikler. Bir başka anlatımla denetim karmaşası yaşanması. Hem Maliye Bakanlığı merkez ve taşra denetim birimleri, hem

de bakanlıkların ve diğer kurum ve kuruluşların teftiş kurulları ve denetim birimleri ile Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde mükerrerlikler yaşanması. Buna rağmen birçok harcamanın denetim dışında kalması. Mali denetimin muhteviyat ve standartlarının oluşturulmamış olması, denetimin önceden belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiş standart ve usuller yerine teamüllere, kişisel beceri ve yaklaşımlara göre yürütülmesi.

17. Mevcut denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşım ve araçlarından uzak kalması, kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmamış olması, iç ve dış denetim standartlarının oluşturulmamış olması, performans denetimi yapılmaması (pilot çalışmalar harici), geleneksel denetim anlayışının hakim olması ve sadece evrak üzerinden yapılan uygunluk denetim üzerinde yoğunlaşılması, mali veriler ve tablolar üzerinde mali denetim yapılmaması. Denetimin belli faaliyetlerle sınırlı tutulması, kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenmemesi, operasyonel denetim yapılmaması, merkez birimlerinin iş ve işlemlerinin denetim dışında bırakılması.

Yukarıdaki eleştirilerden sonra köklü bir yaklaşımla sistemin yeniden kurgulanması, kuruluş ve aktörlerin yeniden tanımlanması, sistemin dayandığı esasların yeni gelişmeler ışığında belirlenmesi gerekmektedir. Yukarıda sözü edilen birçok önemli sorun ve eksiklik böyle bir reform yapılmasını gerektiren saikleri oluşturuyordu.²³¹

10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı kanun TBMM'ce kabul edilmiş, bu kanun kamu mali yönetimini "Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleridir." şeklinde tanımlamıştır. Özetle bu kanunla bütçe birliği sağlanmış, mali saydamlık ve hesap verebilirlik yanında kamu kaynaklarının kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik öne çıkmış, kamu idarelerine karar verme ve uygulamada geniş inisiyatif tanınmıştır.²³²

²³¹ Ekrem Candan, a.g.m., s.5.

²³² Ahmet Kesik, "Dünyadaki Gelişmeler Işığında Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: 5018 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi ve Yeni Bütçeleme Anlayışının Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması-I* (Edit. A. Balcı, A. Nohutçu), İstanbul, 2005, s.103.

Biraz daha açarsak 5018 sayılı kanunla katma bütçe kaldırılmış, kamu idareleri idari ve mali statülerine göre genel bütçeli veya özel bütçeli hale getirilmiştir. Önceki kanun işlerken de eleştiri konusu olan döner sermayeli işletmeler ile fonlar ilgili oldukları idare bütçesine dahil edilmiştir. Bu şekilde bu kuruluşlarının yaptığı harcamalar TBMM bilgi ve denetimine tabi olmuşlardır. Kamu kurumlarının bütçe dışında gelir elde edememesi, gider yapamaması sağlanmıştır. Kalkınma planları ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulmuştur. Kurumların harcama öncesi kontrol yapma ve harcama sonrası iç denetimi gerçekleştirme görevleri ilgili kamu idarelerine devredilmiş ve bu kapsamda yeni bir uygulamaya gidilmiştir. Denetimde ihtisaslaşmanın önü açılmak suretiyle belirli kurları ve standartları olan, sürekli işleyen, ilgili kamu idaresinin içinde yer alacak bir iç denetim sistemi amaçlanmıştır. Bunun için de iç denetçilerin atanması öngörülmüştür. Tüm kamunun aynı muhasebe sistemi kullanma zorunluluğu getirilmiştir.²³³

5018 sayılı kanunda geçen mali saydamlık, hesap verebilirlik kavramlarının hayata geçirilmesi için tüm kamu kurumlarının faaliyet raporlarının hazırlanıp tüm kamuya açıklanması öngörülmüştür.

Performans esaslı bütçelemeyi sağlamak için ise gerekli üç aşama vardır. Bu süreç hükümet politikaları ve devamında kalkınma plan ve programları ile 5018 sayılı kanuna göre hazırlanan orta vadeli program ve orta vadeli mali plan ve idare stratejik planı ile başlamaktadır. Bu aşamada hükümetin öncelikleri, bu öncelikler doğrultusunda idarenin stratejik amaç ve hedefleri belirlenir. İkinci aşamada ise belirlenmiş stratejik amaç ve hedeflere göre hazırlanmış idare performans programı ve idare bütçesi gelmektedir. Sürecin son aşamasında ise idare faaliyet raporu ile performans değerlendirmesi ve denetimi yer almaktadır.²³⁴

Yukarıda belirtildiği gibi 5018 sayılı kanuna göre iç denetim iç denetçiler aracılığıyla yapılır.

²³³ Ahmet Kesik, a.g.m., 102-103.

²³⁴ Ahmet Kesik, a.g.m., 109.

III. İÇ DENETÇİLERİN GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLARI

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında iç denetçi, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca sertifikalandırılmış, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetini yapan iç denetçi kadrosundaki denetim elemanlarına denilmektedir.²³⁵

A. İÇ DENETÇİNİN GÖREVLERİ

Bir iç denetim sürecinin amaçlarına ulaşabilmesi için iç denetçiler bir dizi faaliyet yerine getirirler. Bu faaliyetler şunlardır:²³⁶

– Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak.

– Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak.

– İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak.

– Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak.

– Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak.

²³⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, madde 65.

²³⁶ Ersin Güredin, a.g.e., s.10.

– Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme işlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:²³⁷

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

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

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

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

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

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek.

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

h) Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek.

²³⁷ İç Denetçilerin Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.15.
<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2008/12/20081220-5.htm>, erişim tarihi: 06.06.2010)

1) Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek.

i) Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek.

B. İÇ DENETÇİNİN YETKİLERİ

İç denetçi, görevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki yetkilere sahiptir:²³⁸

a) Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek.

b) Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek.

c) Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkanlardan yararlanmak.

d) Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek.

C. İÇ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI

İç denetçi, görevlerini yerine getirirken aşağıdaki hususlara riayet eder:²³⁹

²³⁸ İç Denetçilerin Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.16. <http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2008/12/20081220-5.htm>, erişim tarihi: 06.06.2010)

²³⁹ <http://www.icdenetim.aku.edu.tr/gorev.htm>, erişim tarihi: 18.06.2010.

a) Mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek.

b) Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek.

c) İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimini haberdar etmek.

d) Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimine bildirmek.

e) Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak.

f) Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.²⁴⁰

IV. İÇ DENETÇİLERİN NİTELİKLERİ ve STATÜSÜ

A. İÇ DENETÇİLERİN NİTELİKLERİ

İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenlerin yanı sıra aşağıdaki şartları taşıması gerekir:²⁴¹

²⁴⁰ Ahmet Arslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Maliye Dergisi*, Sayı:145, Ocak-Nisan 2004, s.180.

²⁴¹ İç Denetçilerin Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.16.

a) En az dört yıl süreli eğitim veren yükseköğretim kurumları ile denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurt dışındaki eşdeğer eğitim kurumlarından birini bitirmek.

b) Aşağıda belirtilen süre zarfında çalışmış olma şartını yerine getirmek:

1) Yardımcılıkta geçen süreler 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.

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.

3) Araştırma görevliliğinde geçen süreler dahil olmak üzere, doktora unvanını almış öğretim elemanı olarak en az sekiz yıl.

4) Müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl.

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

d) İç denetim etik kurallarına uygun bir özgeçmişe sahip olmak.

e) İç denetçi aday belirleme sınavı son başvuru tarihinden önceki iki yıl içinde alınmış olması kaydıyla, İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birinden Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya Üniversitelerarası Kurul Yabancı Dil Sınavından (ÜDS) en az elli puan almış olmak.

f) İlgili yönetmelik esaslarına göre yapılacak sınavlarda başarılı olmak.

Yardımcılıktan sayılacak görev ve sürelerle birinci fıkranın (b) bendinde belirtilen sürelerin birlikte değerlendirilmesine ilişkin tereddütleri gidermeye Kurul yetkilidir.

B. İÇ DENETÇİLERİN BAĞIMSIZLIĞI VE TARAFSIZLIĞI

İç denetim faaliyeti idarenin günlük işleyişinden bağımsızdır. İç denetçiler görevlerini Kanun, Yönetmelik ve Yönerge kapsamında tam bir bağımsızlık içinde gerçekleştirir. İç denetçilere ilgili mevzuatta belirtilen iç denetim faaliyetleri dışında görev verilemez. İç denetim faaliyetinin kapsamına, denetim uygulamalarına müdahale edilemez ve iç denetçilerin görüşlerini değiştirmeleri istenemez. İç denetçilerin görevlerini bağımsız ve hiç bir etki altında kalmadan yapmaları iç denetim birimi yöneticisinin ve üst yöneticinin sorumluluğundadır. İç denetimin bağımsızlığı kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında Kurul tarafından düzenli olarak değerlendirilir.²⁴²

İç denetçiler, bağımsız bir şekilde düşünebilmeli, kritik düşünme yetisine sahip olarak ve bunu kullanarak doğru yargılara ulaşabilmelidirler. İç denetçilerin yaptıkları denetimlerde, etki altında kalmayacakları, yasal düzenlemelerin gerekleri yapmaktan çekinmeyecekleri bir sistemin oluşturulması oldukça önemlidir.²⁴³

İç Denetçilerin Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği Madde 26'ya göre ise;

(1) İç denetçiler, görevlerini yerine getirirken tarafsız davranır.

(2) İç denetçiler çalışmalarında; denetimin kalitesinden ödün vermeden, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden kanaat oluşturur.

(3) Üst yönetici, iç denetçilerin görevlendirilmesinde, tarafsızlıklarını zedeleyecek hususları dikkate alır.

²⁴² <http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=5185172793>, erişim tarihi: 20.06.2010.

²⁴³ Rasim Sarıkaya, a.g.t., s.78.

(4) İç denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde koordinasyon sağlamakla görevlendirilen iç denetçiye, görevlendirme yapılmamışsa üst yöneticiye yazılı olarak başvurur.

(5) İç denetçiler, daha önceden görev yaptıkları idari birimlerde bir yıl geçmeden iç denetim yapamazlar.

C. İÇ DENETÇİLERİN GÜVENCESİ

İç denetçiler görevlerini yerine getirebilmeleri için görev tanımları içerisinde yer almayan hiçbir iş yaptırılmaması ve görevinin gereklerini yerine getirirken bağımsız hareket edebilmeleri için kendi istekleri dışında veya yasal düzenlemeleri yapılmış özel durumlar dışında görevden alınamamaları gerekmektedir.²⁴⁴

İç Denetçilerin Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 27. maddesinin birinci fıkrasına göre iç denetçilere adı geçen yönetmelik ve iç denetim birim yönergelerinde belirtilen görevler dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz.

Ayrıca yine aynı yönetmeliğin ikinci fıkrasına göreyse; iç denetçilerin iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulduklarının rapora bağlanması ve bu raporun İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından görüşülerek sertifikalarının iptal edilmesi durumu saklı kalmak kaydıyla hiçbir şekilde istekleri dışında başka bir göreve atanamazlar.

V. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİMİN SÜRECİ

Başarılı bir iç denetimin sağlanması için denetim sürecinin net bir şekilde ortaya konulması gerekir. İç denetimin kaynağı, teknik mükemmellik ve oluşturulan

²⁴⁴ Rasim Sarıkaya, a.g.t., s.78.

katma değerin üst yönetime ifade edilebilmesidir. Her ikisi de bir bütünün parçasıdır. Denetim fonksiyonunun etkin olabilmesi için denetçiler denetim faaliyetlerinde bağımsız olmalıdırlar. İç denetçiler, denetlenenler ile işbirliği yapabilmek ve denetimin müdahalesiz yapılabilmesi için üst yönetimin ve yönetim kurulunun desteğine sahip olmalıdır. Bu bağlamda iç denetim biriminin yetkisi, faaliyet konusu ve sorumluluğu yasalarla ve yönetmeliklerle tanımlanmış olmalıdır.²⁴⁵

Denetçi planlama aşamasında iç denetimini yapacağı idareyi tanıyarak idarenin yapısından kaynaklanan riskleri tespit eder. İkinci aşamada ise muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısının ve iç kontrol çalışmalarının tanınmasına ilişkin kontrol testlerini uygular ve denetim riskinin bir diğer unsuru olan kontrol riskini belirler. Denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçümlemek amacıyla yaptığı değerleme işleminden sonra muhasebe işlemlerinin ve belgelerinin doğruluğunu ve dürüstlüğünü araştırmak üzere maddilik testlerini uygular ve tespit etmiş olduğu riskleri de göz önüne alarak çalışmalarının güvenilirliğini belirlemek üzere ortaya çıkaramama riskini belirler. İç denetçi yıllık olarak ya da ara dönemler itibari ile uygulamış olduğu denetim planı kapsamındaki bu denetim prosedürlerinden elde etmiş olduğu kanıtları bir araya getirip yorumlayarak mesleki yargısını oluşturduğu denetim raporlarını düzenler.²⁴⁶

A. İÇ DENETİMİN PLANLANMASI

İç denetim planı; iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar ile eğitim faaliyetlerini içerecek şekilde birim yöneticileriyle görüşülerek üç yıllık bir dönem için hazırlanır. Bu plan, her yıl risk değerlendirilmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilir.²⁴⁷ Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim

²⁴⁵ Ümit Şahin, a.g.t., s.33.

²⁴⁶ Rasim Sarıkaya, a.g.t., s.89.

²⁴⁷ Yılmaz Özkan, a.g.t., s.96.

alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır.²⁴⁸

İç denetçi, denetime başlamadan önce, ilgili birimin yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amacı, kapsamı, denetimde kullanılacak yöntemler tahmini denetim süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri denetim sonuçlarının raporlanması konularında görüşmeler yapar. İç denetçi, bu görüşmelerin sonuçlarını da dikkate alarak alışma planını hazırladıktan sonra denetime başlar ve denetimler bu çalışma planına göre yürütülür.²⁴⁹

Planlama belgelendirilmeli ve şunları içermelidir:²⁵⁰

- Denetim amaçlarının ve çalışma kapsamının belirlenmesi.
- Denetlenecek faaliyet hakkında arka plan bilgilerin elde edilmesi.
- Denetimin yürütülmesi için gerekli kaynakların belirlenmesi.
- Denetim hakkında bilgi sahibi olması gereken herkesle iletişim kurulması.
- Denetimin vurgu alanlarını belirlemek üzere faaliyetleri, riskleri ve kontrolleri yakından tanımak ve denetlenenin yorumlarını ve önerilerini almak için, mümkünse, bir alan taraması yapılması.
- Denetim programının yazılması.
- Denetim sonuçlarının nasıl, ne zaman ve kime iletileceğinin tespit edilmesi.
- Denetim çalışma planı için onay alınması.

B. İÇ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

Denetim planı tamamlandıktan, denetim konusu denetim alanlarına ayrıldıktan, her bir denetim alanında uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırıldıktan sonra sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelir. Denetçi belirli tekniklerine başvurarak denetim kanıtlarını toplar ve topladığı bu kanıtları

²⁴⁸ Volkan Ulutaş, a.g.t., s.63.

²⁴⁹ Yılmaz Özkan, a.g.t., s.96.

²⁵⁰ Özeren, a.g.m., s.23-24.

değerlendirir. Yani denetim programının yürütülmesi safhası denetim çalışmalarının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği safhadır.²⁵¹

İç denetçi, yıllık denetim programında ve bireysel denetim planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için, risk ve kontrol değerlendirmelerinde tespit edilen hususlarla ilgili olarak yeterli ve güvenilir bilgi ve belgeleri elde etmek, incelemek ve değerlendirmekle yükümlüdür. Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanacak testler, iç kontrol uygulamalarının yeterliliğine dair değerlendirme yapılabilmesine de olanak verecek şekilde tasarlanmalı, en riskli alanlara öncelik verilmelidir.²⁵²

İç denetçi bu süreçte, denetim sonuçlarını destekleyecek bilgileri toplamakta, analiz etmekte, yorumlamakta ve belgelendirmektedir. Ayrıca bu bilgileri uygun yöntemlerle tarafsız bir şekilde değerlendirerek raporunda görüş oluşturacaktır.²⁵³

C. İÇ DENETİM SONUÇLARININ RAPORLANMASI

İç denetçinin görevi, hazırladığı raporu üst yönetime sunmak ve denetim komitesiyle iç denetimin objektif olarak planlanması ve uygulanmasını sağlamaktır. İç denetçiler periyodik olarak çalışma sonuçlarını üst yönetimin dikkatine sunarlar. Denetçiler çabalarını öncelikle ve önemli ölçüde bağımsız denetim raporları ile gösterirler.²⁵⁴

İç denetçi, denetim raporlarını, belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere, denetime tabi tutulan birim yöneticisine verir ve birim yöneticisi, ilgililerden görüş almak suretiyle raporu cevaplandırarak iç denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda iç denetçi ile yönetici arasında anlaşmazlık varsa, iç denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder. İç denetçi raporunu, idarenin de görüşlerini ekleyerek cevaplarıyla birlikte aynı zamanda önerilerini de içeren

²⁵¹ Ahu Demirel, a.g.t., s.33.

²⁵² Rasim Sarıkaya, a.g.t., s.92.

²⁵³ Baran Özeren, a.g.m., s.25.

²⁵⁴ Ümit Şahin, a.g.t., s.36.

rapor özetini de ekleyerek üst yöneticiye sunar. Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilerek gereği için ilgili birimler ve strateji geliştirme birimine verilir. Denetim raporunda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir.²⁵⁵

Kamu harcamalarının denetimi sırasında yapılan tespitlerde iç denetçinin üst yöneticiye bağlı olması ve raporu üst yöneticiye sunması, aynı zamanda raporun gereklerini yapma sorumluluğunun üst yönetici de olması, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun üst yöneticiye güven duyduğunu işaret etmektedir.²⁵⁶

Yukarıda belirtilen raporlar haricinde bir de yıllık olarak "İç Denetim Birim Faaliyet Raporu" hazırlanacaktır. Birim faaliyet raporunda; program kapsamında ve program harici ifa edilen ve edilemeyen iç denetim faaliyetleriyle ilgili bilgiler, iç denetim biriminin performansı, iç denetim tespit ve önerileri, sayıları, yönetimin önerileri onaylamama ve uygulamama nedenleri, iç denetim birimi çalışanlarının eğitimi, Sayıştay ile işbirliği, danışmanlık faaliyetlerine katılma ve diğer faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilerin yer alması gerekmektedir.²⁵⁷

D. İÇ DENETİMİN İZLENMESİ

Denetlemenin ne gibi bir sonuç verdiği, denetleme sonrasında önerilen konuların yerine getirilip getirilmediği, ne gibi düzeltmeler yapıldığı, ancak denetleme sonuçlarının değerlendirilmesi ve buna bağlı olarak izlenmesi ile mümkün olmaktadır.²⁵⁸

İç denetim faaliyetinin izlenmesi sürecinde iç denetim birim başkanı, iç denetçilerin denetim sürecindeki performanslarını ve denetimin kalitesini her aşamada izleyerek değerlendirecektir. Bu değerlendirme sonrasında alınması gereken önlemler ise belirlenerek faaliyet raporuna yansıtılacaktır. Dolayısıyla iç denetimden

²⁵⁵ Yılmaz Özkan, a.g.t., s.97.

²⁵⁶ Rasim Sarıkaya, a.g.t., s.105.

²⁵⁷ Yılmaz Özkan, a.g.t., s.98.

²⁵⁸ Nuri Tortop, Eyüp G. İsbir ve Burhan Aykaç, a.g.e., s. 36.

sorumlu iç denetçinin etkin bir denetim sistemini kurmaktan sorumlu olduğunu söyleyebiliriz. Böylece iç denetçinin bireysel yargılarla çalışması önlenmekle birlikte denetimin tarafsızlığı ve bağımsızlığı sağlanmaya çalışılmaktadır.²⁵⁹

İç denetim birimi başkanlığında iç denetim raporlarının sonuçlarına ilişkin yapılan işlemleri takip etmek amacıyla bir izleme sisteminin de kurulacağından bahsedilmektedir. Denetlenen birim yöneticilerinin, rapor içeriğinde yer alan öneriler konusunda gerekli önlemleri alacakları ve herhangi bir önlem alınmaması halinde bu durumu üst yöneticiye bildirecekleri ifade edilmektedir.²⁶⁰

VI. GELENEKSEL TEFTİŞ VE İÇ DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI

Günlük yaşamda ve hatta resmi belgelerde bile genellikle birbiri yerine kullanılan denetim ve teftiş aynı amaca yönelik olmakla birlikte işlevleri, uygulaması ve uygulayıcıları farklı olan kavramlardır.²⁶¹

Denetim ve teftiş sözlük anlamları açısından genel hatlarıyla ayrılmaz fakat bu iki kelimenin yönetim bilimindeki teknik anlamları açısından ele alınacak olursa aralarındaki farklılığın daha belirgin olarak ortaya çıktığı görülür. Çünkü yönetim yapımızda teftiş adını alan denetim türü genel olarak soruşturmalar yoluyla faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetlenmesini esas alır. Halbuki denetim, yönetime önderlik ederek ve onun gelişmesine yardımcı olarak etkenliğini artırıcı yöndeki faaliyetleri kapsayan bir anlam taşır.²⁶²

²⁵⁹ Yılmaz Özkan, a.g.t., s.98-99.

²⁶⁰ Yılmaz Özkan, a.g.t., s.99.

²⁶¹ Celal Çalış, *İş Kanunu Kapsamında İşyeri Denetimi*, İş Sağlığı ve Güvenliği Dersi Yarıyıl İçi Çalışması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İnsan Kaynakları ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı, İzmir, 2006,

²⁶² Nuri Tortop, Eyüp G. İşbir, Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman, M. Akif Özer, a.g.e., s.123.

Ayrıca denetim daha ziyade devamlılık arz eden ve halen yapılmakta olan faaliyet ve örgüt çalışmaları üzerinde yapılır; teftiş ise yapıp bitirilmiş faaliyet ve işlerle ilgili olarak başvurulacak bir işlemdir.²⁶³

Geleneksel teftiş ile modern iç denetimin farklarını genel olarak belirtmek gerekirse;²⁶⁴

İç denetim risk bazlıdır; fakat teftişte risk değerlemesi yapılmaz.

İç denetimde denetiminde kaynak maliyetini dikkate alınır; fakat teftişte kendi maliyeti sorgulanmaz,

İç denetçi, denetim esnasında çalışanların görüş ve önerilerini alır; fakat müfettiş üst yönetimin önerileri doğrultusunda planlama yapar,

İç denetimde performansın ölçülmesi kıstastır; fakat teftişte performans değerlendirme kıstası zayıftır.

İç denetim sistematik ve süreklidir; fakat teftiş kesintilidir ve sistematik değildir,

İç denetimin idareye güven sağlaması esastır; fakat teftiş idarenin yanlışını arayıcıdır,

İç denetim idareye danışmanlık yapar, teftiş ise gerektiğinde önerilerde bulunur,

İç denetim yönetimin bağlı bir parçasıdır; fakat teftişte yönetime bağlılık zayıftır,

²⁶³ Nuri Tortop, Eyüp G. İşbir, Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman, M. Akif Özer, a.g.e., s.123.

²⁶⁴ Ümit Şahin, a.g.t., s.13-14.

İç denetim idareyi geliştirme amaçlıdır, teftiş ise mevzuata uygunluk amaçlıdır,

İç denetim denetimin tüm türlerini kapsayıcıdır. Ancak teftiş genel olarak uygunluk denetimi ile sınırlıdır,

İç denetçi yolsuzluk ve usulsüzlük konusunda uzmandır. Ancak müfettiş için soruşturma asli görevdir,

İç denetim geçmiş olduğu kadar geleceğe odaklıdır. Fakat teftiş geçmişe dönüktür. Şöyle ki, teftiş; geriye dönük olarak ve genellikle işlemler gerçekleştikten aylar sonra, örneklem metoduyla işlemlerin seçilmesi ve bunlara ilişkin olarak politika ve prosedürlerin, belge ve mutabakatların incelenmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. İç denetim ise, kontrol ve risk analizlerinin otomatik olarak gerçekleştirilmesidir. Örnek işlemlerin belli periyotlarda örneğin; yıllık, altı aylık, üç aylık veya aylık incelenmesinden ziyade işlemlerin tamamının sürekli bir inceleme konusu olması, denetim paradigmasını değiştiren bir yaklaşımdır.²⁶⁵

İç denetim yazılı kurallara sahiptir. Ancak teftiş genellikle teamüllere göre hareket eder.

VII. TÜRKİYE'DE KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63/1 ve 64/2. maddelerinde; iç denetimin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirileceği belirtilmiştir.²⁶⁶

Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı Kanunun 67. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından

²⁶⁵ İsa Cankar, "Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:61, Ankara, 2004, s.72.

²⁶⁶ İsmail Kalender, a.g.m., s.100.

belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca da, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur.²⁶⁷

Kamu İç Denetim Standartlarının (Standartlar) belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirler. Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenler. Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlar.²⁶⁸

VIII. İÇ DENETÇİLİK VE KURUMSAL PERFORMANS DENETİMİ

A. PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI

Performans denetimi, özellikle son 30 yılda kamu yönetimi teorisinde ve uygulamasında öne çıkan kavramlardan biri haline gelmiştir. Fakat kamu kurumlarına, özel sektörün performans ölçüm metodlarının uygulamasında bazı zorluklar vardır. Çünkü kamu kurumlarının sunduğu hizmetler için genellikle kar ve ücret gibi finansal veriler bulunmamaktadır. Bu yüzden kamu kesiminin hizmetlerinin çıktısını ve sonuçlarını ölçmek zordur.²⁶⁹ Çünkü kamu kesiminde kamu yararı gözetilmektedir. Performans denetimi, performans yönetiminin bir alt ögesi olup temel amacı performansın ölçülmesi, değerlendirmelerin ve yeni

²⁶⁷ İsmail Kalender, a.g.m., s.100-101.

²⁶⁸ İsmail Kalender, a.g.m., s.101.

²⁶⁹ Erhan Koyuncu, “Kamuda Performans Yönetimi ve Avrupa Birliğinin Performans Yönetim Modeli”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:465, Aralık 2009, Ankara, s. 136.

düzenlemelerin yapılabilmesini sağlamaktır. Bu denetim, örgütün etkili bir şekilde faaliyet gösterip göstermediğini tespit etmek üzere bir örgütün amaçlarının belirlenmesi ve kaynak kullanımının analiz edilmesi ve performans göstergeleri ile ilgilidir.²⁷⁰

Başka bir tanımla performans denetimi, örgütün gerçekleştirdiği iş başarımı (performans) ile önceden yapılan plan ve programlara göre gerçekleşmesi istenilen sonuç (çıktı) arasındaki farklılığı saptamak ve bu ikisi arasındaki uygunluğu sağlamak için yapılan her türlü yönetsel önlem dizisi, performansı ölçen denetimdir.²⁷¹

Performans denetiminin yönü geçmişe değil, geleceğe dönüktür. Amacı, geçmişe dönük kaynak kullanımının değerlendirilmesi ve bu şekilde verimsizlik, savurganlık, amaç dışı kullanım vb. yollarla oluşan kamu zararının ortaya çıkarılması değildir. Performans denetiminin asli işlevi, kurumlara ve yöneticilerine geleceğe dönük olarak yol göstermek ve rehberlik etmektir.²⁷²

Performans denetimi iç ve dış denetim olarak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. İç performans denetiminde yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya olmak üzere iki performans ölçüm yaklaşımı vardır. Dışsal performans denetimi ise açıklık, bilgiler ve çıktıların tüketiciler, vatandaşlar ve çıkar gruplarıyla paylaşılması anlamında kullanılmaktadır.²⁷³

Performans denetimi, birçok açıdan sürekli gelişmekte ve yeni açılımlar kazanmaktadır. Günümüzdeki uygulamaları çerçevesinde bakıldığında, performans denetimi ile daha çok mal ve hizmet üretimine ilişkin sistemlerin, stratejilerin, yapı ve süreçlerin geliştirilmesi, kamu sektörüne dinamizm kazandırılması, kurumsal amaçların en üst düzeyde gerçekleştirilmesi ve sonuçta sosyal barış, huzur ve refahın

²⁷⁰ Ahmet Apan, “Yeni Kamu İşletimi ve Personel Yönetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:460, Eylül 2008, Ankara, s. 78.

²⁷¹ Ahmet Apan, a.g.m., s. 79.

²⁷² Recai Akyel, Hacı Ömer Köse, “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:466, Mart 2010, s.20.

²⁷³ Erhan Koyuncu, a.g.m., s.136.

geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Gelinen aşamada performans denetiminin amacı ile devletin amacı özdeşleşmekte; denetimin kapsamı da mali işlem ve faaliyetlerden, dar kurumsal çerçevelerden, klasik sorumluluk ilişkilerinden çok daha ötelere geçmektedir.²⁷⁴

B. KLASİK DENETİM (DÜZENLİLİK DENETİMİ) İLE PERFORMANS DENETİMİ ARASINDAKİ FARKLAR

Klasik denetimle, Performans Denetimi arasındaki farkı şu şekilde açıklayabiliriz:²⁷⁵

1- Düzenlilik denetiminde, mali durum ve mevzuata uygunluk hakkında kanaati açıklamak için sadece mali veriler kullanılabilirken; performans denetiminde, kurumun başarısı ve gerçek performansı üzerine değerlendirme yapmak için hem mali hem de mali olmayan veriler kullanılır.

2- Düzenlilik denetimi sadece harcamaların meşruluğu, uygunluğu ve düzenliliği yönlerinden inceleme yaptığından kapsamı dardır. Performans denetimi ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gerçekleşme derecesini saptamak için çeşitli yönetim işlerini incelediğinden kapsamı geniştir.

3- Düzenlilik denetiminin süreci ve kriterleri gelişmiş olmasına karşın, performans denetiminin belirli kriteri yoktur. Bu denetim tipi için gerekli olan teknikler kurumun tipi ve niteliğine göre hazırlanır.

4- Düzenlilik denetiminde işlemler üzerinde durularak hata, atlama, yolsuzluk ve uygunsuzluklar belirlenirken, performans denetiminde, bir kuruluş, bir program veya projenin genel işleyişi hakkında rapor vermek asıldır. Bu genel işleyiş hakkında fikir verirken tabii ki hata, atlama ve yolsuzluk konuları da incelenir.

²⁷⁴ Recai Akyel, Hacı Ömer Köse, s.21.

²⁷⁵ Ahmet Apan, a.g.m., s.81-82.

5- Performans denetimi kurumların hedef ve amaçlarını gerçekleştirme derecesini değerlendirir. Ancak düzenlilik denetiminde bu tür yorumlara girilmez.

6- Düzenlilik denetimi, işlemler bittikten sonra onlar üzerinde yapılan denetimdir. Performans denetimi ise geleceğe yöneliktir. Geçmiş ve şu andaki durumu gelecekteki projeler açısından inceler.

7- Düzenlilik denetiminde, alışılmış mesleki kurallar ve denetim teknikleri kullanılırken, performans denetimi için uzmanlık bilgisi gerekmektedir.

8- Düzenlilik denetimi sadece düşünceleri açıkladığından statiktir, ancak performans denetimi, sistemler, işlemler ve usullerin geliştirilmesi için genel yorumlarda bulunduğundan dinamiktir.

9- Düzenlilik denetimi yönetimi sınırlayan etkenleri göz önüne almaz, fakat performans denetimi rapora yönetimin başarısızlıkları yanında başarılarını ve onu sınırlayan etkenleri de alarak mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışır.

C. TÜRKİYE'DE PERFORMANS DENETİMİ

Ülkemizde 2003 yılında kabul edilmesine karşın ancak, 2006 yılında yürürlüğe girme şansı bulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Yasasının 68. maddesi Sayıştay'a kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi için dış denetim yapma görevi vermiştir.²⁷⁶

5018 sayılı Yasa temel özellikleri bakımından yöneticiler üzerine kurulmuş, orta ve uzun vadeli hedefler ve planlar öngören, analitik bütçeye geçişi sağlayan, performans esasına dayalı ve dış denetim görevini Sayıştay'a bırakan, çıktı odaklı,

²⁷⁶ Ahmet Apan, s.80.

şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine sadık, iç denetim ve faaliyet raporları yoluyla kamuoyu denetimi isteyen, katılımcı bir bütçe sistemi getirmektedir.²⁷⁷

D. AVRUPA BİRLİĞİNİN PERFORMANS YÖNETİM MODELİ: ORTAK DEĞERLENDİRME ÇERÇEVESİ (CAF)

Avrupa Birliği üye ülkeleri Kamu Yönetimi Genel Müdürleri Nisan 2000'de kamu yönetimlerinde özdeğerlendirme uygulamalarını destekleme yönünde bir karar almışlardır. Bu kararlar, kamu yönetimlerinde özdeğerlendirme uygulamalarını kolaylaştırıcı bir araç olarak Ortak Değerlendirme Çerçevesi özellikle desteklenmiş, Avrupa kamu sektörü kuruluşları için EFQM (European Foundation of Quality Management) Mükemmellik Modeli'nin yanısıra tercih edilen bir değerlendirme çerçevesi olmuştur.²⁷⁸

Hemen hemen tüm Avrupa Birliği üyesi ülkelerin tarihi geçmişi olan çeşitli kurumsal yapıları vardır ve bu da her birinin çok farklı kamu yönetimi yapısına sahip olmalarına yol açmıştır. Bugün dahi Avrupa Birliğinin uyumlu bir kamu yönetimi politikası yoktur.²⁷⁹

CAF modelinin kendisi bir yönetim modeli olmanın dışında, kamu yönetimleri açısından kalite yönetim modellerini destekleyici ve kamu yönetimleri arasındaki değerlendirmenin sağlıklı olarak yapılabilmesi için homojenliğe sahip bir model ifade etmektedir.²⁸⁰

CAF, Avusturya'nın başkanlığı döneminde 1988 tarihinde üye ülkelerin kamu yönetiminden sorumlu bakanların ortak çalışmasının bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. AB ülkeleri arasında işbirliğini ve bilgi alışverişini teşvik etmek amacıyla

²⁷⁷ Ahmet Apan, s.80-81.

²⁷⁸ Başbakanlıkta Avrupa Birliği Ortak Değerlendirme Çerçevesinin Uygulanması, Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Aralık 2006, http://kutuphane.ankara.edu.tr/e_kitap_liste/CAF.pdf, erişim tarihi: 27.07.2010.

²⁷⁹ Erhan Koyuncu, a.g.m., s.143.

²⁸⁰ Hilmi Çoban, Fatih Deyneli, "Kamuda Kalite Arttırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme", 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Denizli: Pamukkale, 23-27 Mayıs 2005 s.13, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh260.pdf>, erişim tarihi:28.06.2010.

oluşturulan ve ülkelerin uzmanlarından oluşan Yenilikçi Kamu Hizmeti Grubu tarafından da detaylandırılmıştır.²⁸¹

CAF'ın temel amacı; AB ülkelerindeki kamu yönetimi biçimleri için uygulanabilir, kolay, ucuz ve basit bir çerçeve çizmek, iyi uygulamaların ve faaliyetlerin değerlendirilmesinin karşılaştırmalı analizlerinin yapılabilmesini sağlamaktır.²⁸²

CAF'ın, AB ülkelerinin kamu idareleri arasında bütünleşmeyi, dürüstlüğü, hesap verebilirliği ve şeffaflığı artırması bakımından bir ölçüt ve iletişim aracı olarak faaliyet göstermesi hedeflenmiştir. Bu sebeple, Komisyon örgütlü ve sınırlararası yolsuzlukla savaşmak için Strasbourg Önergisi'ne dayalı olarak asgari standartlar, idari bütünleşme ve iyi yönetim alanında ölçütler için AB içinde kapsamlı bir diyalogu şiddetle önermektedir.²⁸³

CAF uygulayan kuruluşa sürekli iyileştirme çalışmalarına yönelik güçlü bir genel yaklaşım ve çerçeve sağlar. CAF uygulamasıyla:²⁸⁴

- Avrupa kamu sektöründe geniş çapta kabul görmüş kriterlere göre ve kanıtlara dayalı bir değerlendirme gerçekleştirilir;
- kuruluşun kuvvetli yönleri ve iyileştirmeye açık alanları belirlenir;
- kuruluşta gerçekleştirilecek iyileştirme faaliyetlerine yönelik olarak yapılması gerekenler konusunda çalışanlar arasında bir uzlaşım sağlanır;
- elde edilecek sonuçlarla yapılması gereken uygulamalar ve süreçler arasında bağlantılar ortaya konur;
- çalışanların iyileştirme çalışmalarına katılımı kolaylaşır;
- çeşitli alanlardaki iyileştirme çalışmalarının diğer faaliyetlerle bütünleştirilmesi sağlanır.

²⁸¹ Erhan Koyuncu, a.g.m., s.144-145.

²⁸² Hilmi Çoban, Fatih Deyneli, a.g.m., s.12.

²⁸³ Yusuf Şahan, Avrupa Birliği'nin Yolsuzlukla Mücadele Politikası, <http://www.denetde.org.tr/makaleler/ABYolsuzluk.html>, erişim tarihi:27.07.2010.

²⁸⁴ Başbakanlıkta Avrupa Birliği Ortak Değerlendirme Çerçevesinin Uygulanması, Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Aralık 2006, http://kutuphane.ankara.edu.tr/e_kitap_liste/CAF.pdf, erişim tarihi: 27.07.2010.

İX. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM ALANINDAKİ KURULUŞLAR

A. TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ

1980'lerden sonra teknolojik gelişmeler, iş yerlerinde kağıdın yerini elektronik yöntemlerin alması gibi gelişmeler sonucu ortaya çıkan yasal düzenlemeler iç denetimi geçmişe dönük ve mevzuata uygunluk eksenli bir bakış açısından ileriye dönük ve "risk odaklı" bir bakış açısına yöneltmiş, iç denetçinin bilgi ve teknoloji çağındaki rol ve sorumluluklarını yeniden şekillendirmiştir. Bugün gelişmiş ülkelerde, toplumun ve iş dünyasının, iç denetim fonksiyonu ve onu teşkil eden iç denetçilerden beklentileri net bir şekilde belirlenmiş, ortak bir anlayış ve kabul ile gerek yasal, gerekse de mesleki düzenlemelerde dile getirilmiştir.²⁸⁵

Mesleğin 4 profesyoneli (Ali Kamil UZUN, Ersin GÜNERALP, Hüseyin KARACALI ve Sinan TANAKOL) ile başlayan TİDE'yi kurma girişimi, 19 Eylül 1995 yılında Ali Kamil UZUN'un Başkanlığındaki 47 kurucu üyenin gayretiyle, Türkiye İç Denetim Enstitüsü isminde bir meslek örgütüne dönüştü.²⁸⁶

Bugün 750'yi geçen üyesi bulunan TİDE, düzenlediği mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri, sunduğu kariyer fırsatları ile mesleğin örgütlenmesine ve meslek mensuplarının eğitim ve iletişimini sağlamaktadır. TİDE, uluslararası iç denetçilik sertifikası (CIA- Certified Internal Auditor) ve bunun gibi uluslararası geçerliliği olan CCSA (Certified in Control Self-Assessment), CFSA (Certified Financial Services Auditor), CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifika sınavları için yapılan sınav organizasyonlarının ülkemizde yapılmasını (Türkçe-İngilizce) sağlayarak meslek mensuplarına hizmet sunmaktadır.²⁸⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü 1996 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu

²⁸⁵ Bertan Kaya, "İç Denetim Nedir?"

http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf, s.1, erişim tarihi: 28.06.2010.

²⁸⁶ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkında>, erişim tarihi: 27.07.2010.

²⁸⁷ <http://www.tubitak.gov.tr/sid/1623/pid/1620/index.htm?jsessionid=8B8D7CCB82E62B863BDF3C6C28F7151E>, erişim tarihi: 28.06.2010.

(ECIIA) ve Uluslararası Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyeliğine kabul edilmiştir.²⁸⁸ “Uluslararası İç Denetim Standartları” dilimize çevrildi. 1997 yılında ilk Türkiye İç Denetim Kongresi gerçekleştirilerek günümüze kadar her yıl kesintisiz olarak devam eden ulusal meslekî buluşma geleneği oluşturuldu.²⁸⁹

2001 yılından bugüne, bankacılık, sermaye piyasaları, kamu ve sivil toplum alanlarında iç denetim konusunda iç denetim ile ilgili ard arda düzenlemeler yapılırken, iç denetçilerin şimdi 10 yılı aşkın ulusal ve uluslararası kimliği olan bir meslek örgütü ve 300’ü aşkın Uluslararası İç Denetçi (CIA) sertifikasına sahip profesyoneli mevcuttur.²⁹⁰

B. İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU

Çok sayıda iç denetçi istihdam eden veya çok iç denetim birimine sahip olan büyük ölçekli organizasyonlarda ve kamuda iç denetimin nasıl uyumlaştırılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. AB’ye giriş sürecinde iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin tesisi ve fonksiyonlarının belirlenmesi aday ülkeler için müzakere konularından biridir.²⁹¹

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 66. maddesi uyarınca iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi olarak Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kurulması hükme bağlanmıştır.²⁹²

Kurul biri Başbakanın, biri DPT Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil

²⁸⁸ <http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/tarihce.html>, erişim tarihi: 28.06.2010.

²⁸⁹ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkında>, erişim tarihi:27.07.2010.

²⁹⁰ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkında>, erişim tarihi:27.07.2010.

²⁹¹ Ahmet Başpınar, a.g.m., s.24.

²⁹² Ramazan Aktaş, “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:132, Kasım-Aralık 2007, Ankara, s.1.

üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süreyle Bakanlar Kurulu tarafından atanan yedi üyeden oluşmaktadır.²⁹³

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinin 6. maddesine göre kurulun görevleri aşağıdaki gibidir:

a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.

b) Denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu yıllık risk değerlendirmesi ve buna bağlı risk odaklı denetim yöntemlerini geliştirmek.

c) Kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile varsa diğer denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak.

d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek, gözden geçirmek ve değişen ihtiyaçlara göre değiştirmek.

g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.

h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.

²⁹³ Ahmet Başpınar, a.g.m., s.37.

1) İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

i) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

j) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

k) İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek.

l) Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak.

m) Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az beş yılda bir değerlendirmek.

n) Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek.

o) İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile Kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak.

ö) İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğu dair Kurula intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak.

p) Kurulca hazırlanan yönetmelikleri, değişen ve gelişen şartlar bakımından, yılda en az bir defa gözden geçirmek.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun fonksiyonları düzenleme yapmak, iç denetim sistemini izlemek, yönlendirme, koordinasyon yapmak, ilgilileri eğitmek, Sayıştay ve kamu kuruluşları ile işbirliği yapmadır.²⁹⁴

²⁹⁴ M. Sait Arcagök, Ertan Erüz, a.g.e., s.210-211.

X. İÇ DENETÇİLİK SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Türkiye’de iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasına yönelik olarak düzenlenen ilgili mevzuat göz önüne alındığında iç denetimin bağımsızlığını sağlamaya yönelik getirilen düzenlemeler ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından oluşturulan standartların uluslararası standartlara uyumlu bulunması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.²⁹⁵

2006 yılından itibaren bakanlıklarda, üniversitelerde, belediyelerde ve il özel idarelerinde iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır. Haziran 2009’a kadar 200’den fazla kamu kurumunda 789 iç denetçinin atanması sağlanmıştır. Atananların %54’u denetmen, %34’ü müfettiş, %11’i kontrolördür.²⁹⁶ Bu kişiler eskiden kalan bir alışkanlıkla klasik müfettiş edasıyla yollarına devam etmekte, iç denetimin mantalitesini içselleştirememektedirler. Bu durum da ülkemizde iç denetim faaliyetinin gelişmesine engel olmaktadır.

Ülkemizde 2006 yılından itibaren kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin kurulması özellikle çeşitli kurumlarda çalışan müfettişlik, vergi denetmenliği gibi meslek grupları tarafından çok hoş karşılanmamıştır. Hatta birçoğu, teftiş kurulları mevcutken iç denetim birimlerinin çok gerekli olmadığını dile getirmiştir. Bu durum iç denetim birimleri ile teftiş kurulları arasında görev yönünden çatışmalar yaşanmasına neden olmuştur.

Bunun en ciddi örneğini de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 63. maddesinde yer alan, “İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.” hükmüne rağmen Maliye Bakanlığında, bakanın onayıyla yürürlüğe giren “Maliye Teftiş Kurulu Görev Standartları” oluşturmuştur. Buna göre, bakanlık müfettişi statüsündeki maliye müfettişleri istedikleri takdirde iç denetim de yapabilecek duruma gelmişlerdir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun bağlı olduğu

²⁹⁵ Elif Ayşe Şahin, a.g.t., s.149.

²⁹⁶ Şener Gönülaçar, “Kamuda İç Denetçiler...”, s.4.

bakanlığın, böyle bir uygulamanın altına imza atmış olması ayrıca düşündürücüdür. Bu tür girişimler, sorunun çözümüne katkı sağlamaz, bilakis çözümün önünde engel oluşturur.²⁹⁷

2006 yılı sonrasında 5018 sayılı kanunla mali hizmetler uzmanlığı, muhasebe yetkililiği, iç denetçilik gibi yeni meslekler ortaya çıkmıştır. Geçiş döneminde iç denetçiler yukarıda bahsedildiği gibi teftiş elemanları arasından seçilmiştir. Mali hizmet uzmanları da o güne kadar kamu kurumlarının mali birimlerinde çalışanlar arasından sınavla seçilmiştir. Muhasebe yetkilileri ise yine ilgili kamu kurumlarından seçilmiştir. 2007 ve sonrasında ise iç denetçiler ilgili yönetmelik hükümlerine göre alınmıştır. Mali hizmet uzman yardımcılığı pozisyonu ortaya çıkmış, bu kişiler ÖSYM'nin yaptığı sınavla belirlenmiştir. Sonuç olarak artık iç denetim ve yeni kamu mali yönetimiyle ilgili çekirdekten gelen kişiler yetişmekte, bu durum süreç açısından sevindirici hale gelmektedir. Bu kişilerin artmasıyla geçiş sürecinin etkileri azalacak, iç denetim kültürü zamanla sistemde kendine daha iyi bir yer edinecektir.

İç denetimin işleyişi konusunda özellikle iç denetimi etkin bir şekilde kullanan İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin kullandığı sistem göz önüne alınıp ülkemize uyarlanabilecek olanlar uygulama alanı bulabilir.

²⁹⁷ Şener Gönülaçar, “Kamuda İç Denetçiler...”, s.4.

SONUÇ

Son yıllarda tüm dünyada yeniden yapılanma çalışmaları hız kazanmıştır. Bu yeniden yapılanma çalışmaları katılımcılık, hesap verebilirlik, saydamlık, açıklık, stratejik yönetim, risk yönetimi, iç denetim, iç kontrol, performans yönetimi, vatandaş/müşteri odaklılık, bilgiye dayalı yönetim gibi kavramları ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde de 1960'lardan beri devam eden çalışmalar sonuç vermiş, 2000'li yılların başından bu yana önemli idari reform çalışmaları yürütülmüştür. Bu çalışmaların bir parçası olarak 2003 yılının son aylarında Avrupa Birliği ve uluslararası standartlara uygun kamu mali yönetimi öngören 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunla birçok konuda değişiklik olurken teftiş/iç denetim konularında da önemli gelişmeler meydana gelmiştir.

İç denetim önce özel sektörde ve dış denetime bağlı olarak ortaya çıkmış, daha sonra bağımsız olarak kabul görmüştür. Özel sektördeki uygulamaların başarısından sonra da kamu yönetimine uyarlanmış ve uygulamaya konmuştur. İç denetçilik geleneksel "teftiş" sisteminden farklılaşmıştır. Bu kapsamda iç denetiminin temel unsurları örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlâk kurallarından oluşur.

İç denetim, 5018 sayılı kanunun da verdiği yetkiyle kurumu değiştirir ve geliştirir. Kurumun hedeflerini gerçekleştirebilmesi için önerilerde bulunur. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılabilmesi için performans denetimini kullanır. Bu bağlamda zaten performans denetimi de, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi sürecidir. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu kurumlarının varlığı güvence altına alınır, iç kontrol faaliyetinin etkinliği sağlanır, risklerin en aza indirilmeye çalışılır.

Bu konuda en önemli faktör iç denetimi yürüten iç denetçilerin denetim faaliyetlerinde bağımsız ve tarafsız olmalarıdır. Yöneticiler iç denetimin zamanı,

konusu gibi durumlarda iç denetçileri yönlendirebilir fakat hangi yöntemin kullanılacağı, nasıl denetim gibi konularda herhangi bir müdahale edemez. Bunu sağlamak için yasa koyucunun yasalarla iç denetçileri güvence altına alması gerekir.

İç denetçilerin buldukları kurumun üst yöneticisine bağlı olarak çalışması bazılarında göre bağımsızlıkla bağdaşmamaktadır. Bu konuda 5018 sayılı kanun üst yöneticiye olan güvenini belirtmiştir. Şöyle ki bir kurumda üst yönetici olarak bulunan kişi liyakat ve kariyer ilkesine göre ilgili mevzuata uygun olarak o pozisyona gelmiştir. Elbette devlet kendi atadığı üst yöneticiye güvenmelidir. Ayrıca bir denetçinin denetlediği kuruma bağlı olmadan çalışması dış denetimde gerçekleştirilebilir. İç denetçi o kurumun mensubu olmalı, o kurumun havasını solmalı, kurumu geliştirmek ve kuruma değer katabilmek için o kurumun içinde olup sorunlarını ve koşullarını bilmelidir.

Geçiş süreci dolayısıyla ilk iç denetçiler teftiş kültüründen gelmiş kişilerdir. Bu kişiler eskiden kalan bir alışkanlıkla müfettişmişcesine yollarına devam etmekte, iç denetimin mantalitesini içselleştirememektedirler. Bu durum da ülkemizde iç denetim faaliyetinin gelişmesine engel olmaktadır.

Ayrıca 2006'dan bu yana iç denetim birimlerinin ortaya çıkmasıyla birlikte özellikle bakanlıklarda teftiş kurulları ile iç denetim birimleri arasında çatışma yaşanmaktadır. 5018 sayılı kanununun 63. maddesinde yer alan, "İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır." hükmüne rağmen Maliye Bakanlığında, "Maliye Teftiş Kurulu Görev Standartları" bakanın onayıyla yürürlüğe girmiştir. Artık maliye müfettişleri de istedikleri takdirde iç denetim de yapabilecek duruma gelmişlerdir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun da Maliye Bakanlığı bünyesinde yer aldığını düşünürsek maliye müfettişlerinin iç denetim birimiyle ne derece bir çatışma içinde olduğu ortaya çıkar.

İç denetimin daha çok yerleşmesiyle birlikte teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin görevleri ayrışacak, örtüşmeler sona erecektir. Bunun için kamu kesiminde iç denetimin gerekliliği ve öneminin tüm kamu kurumları tarafından

kavranması gerekir. Bu da iç denetim birimlerinin daha etkin çalışarak kuruma kattığı değerin açıkça görülmesiyle mümkün olur.

KAYNAKÇA

- Acar Pınar; “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 136, Ankara, 2001.
- Akpınar Elçin; *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Isparta, 2006.
- Aktaş Ramazan; “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:132, Ankara, Kasım-Aralık 2007.
- Akyel Recai, KÖSE Hacı Ömer; “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:466, Ankara, Mart 2010.
- Apan Ahmet; “Yeni Kamu İşletimi ve Personel Yönetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:460, Ankara, Eylül 2008.
- Arcagök M. Sait, Erüz Ertan; *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, Eylül 2006.
- Arcagök M. Sait, Yörük Bahadır; “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, *Maliye Dergisi*, Sayı:145, 2004.
- Arslan Ahmet; “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Maliye Dergisi*, Sayı:145, Ankara, Ocak-Nisan 2004.
- Aslan Bayram; *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kırıkkale, 2008.
- Atay Cevdet; *Devlet Yönetimi ve Denetim*, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999.
- Balcı Asım, Nohutçu Ahmet, *Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması-I*, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.

- Balcı Asım, Nohutçu Ahmet, Öztürk Namık Kemal, Coşkun Bayram; *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008.
- Başpınar Ahmet; “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Sayı 151, Ankara, Temmuz Aralık 2006.
8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeni Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu.
- Bilgin Kamil Ufuk; *Kamu Performans Yönetimi*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2004.
- Bozkurt Ömer, ERGUN Turgay, SEZEN Seriyeye; *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, TODAİE Yayınları, No:283, Ankara, 1998.
- Cankar İsa; “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:61, Ankara, 2004.
- Ciğerci İsmail; *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar, 2007.
- Coşkun Bayram; “Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 437, Ankara, 2002.
- Coşkun Bayram; *5393 Sayılı Belediye Kanununun İdari Vesayet Denetimi Açısından Değerlendirilmesi*, Muğla Üniversitesi Bildiriler Kitabı, Muğla Belediyesi Yayınları, Ağustos 2007.
- Çalış Celal; *İş Kanunu Kapsamında İşyeri Denetimi*, İş Sağlığı ve Güvenliği Dersi Yarıyıl İçi Çalışması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İnsan Kaynakları ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı, İzmir, 2006,
- Çiftçi Yavuz; “Elektronik Bilgi İşlem(EBİ) Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 62, Ankara, Mart 2003.
- Çoban Hilmi, DEYNELİ Fatih; *Kamuda Kalite Arttırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme*, 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh260.pdf> (Erişim Tarihi: 28.06.2010)

- Demir Oğuzhan; *Yerel Yönetimlerin Kararları Üzerindeki Vesayet Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İzmir, 2006.
- Demirel Ahu; *Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul, 2007.
- Demirtaş Mustafa; *Yerel Yönetimlerin İdari Özerkliği ve İdari Vesayet*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Muğla, Mart 2005.
- Erdoğan Murat; “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı:5, İstanbul, 2002.
- Erhan Gülsüm; *İl Özel İdarelerinde Yeniden Yapılanma Ve İl Özel İdarelerinin Mahalli İdare İçindeki Yeri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı, İstanbul, 2007.
- Gazet Seda; *Türkiye’de Yeniden Yapılanma Çalışmaları İçerisinde Denetim Fonksiyonunun Yeri ve Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara, 2007.
- Gönülaçar Şener; “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 130-131, Temmuz- Ağustos, Ankara, Eylül- Ekim 2007.
- Gönülaçar Şener; “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 135, Ankara, Mayıs – Haziran 2008.
- Gönülaçar Şener; “Kamuda İç Denetçiler ile Müfettişler Arasındaki Görev Örtüşmesi Sorununa Bir Çözüm Önerisi: İngiltere Eğitim Sisteminde İç Denetim ve Teftişin Rol ve Sorumlulukları”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:148, Ankara, Temmuz Ağustos 2010.
- Gözübüyük A.Şeref; *Türkiye’nin İdari Yapısı*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Fasikül:4, Ankara, 1985.

- Günday Metin; *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1998.
- Gürbüz Hasan; *Muhasebe Denetim*,4.bs., Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, Mart1995.
- Güredin Ersin; *Denetim*, Beta Yayım Dağıtım, İstanbul, 1993.
- Harman Esra; *5302 Sayılı İl Özel İdareleri Kanunu Uyarınca Türkiye’de İl Özel İdaresi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2006.
- İç Denetçilerin Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, <http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2008/12/20081220-5.htm> (Erişim tarihi: 06.06.2010)
- Kalender İsmail; “Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:460, Ankara, Eylül 2008.
- Kaya Bertan, “İç Denetim Nedir?”
http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf.
(Erişim tarihi: 28.06.2010)
- Kaya H.Abdullah; “İç Denetim”,
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh224.pdf> (Erişim tarihi: 02.05.2010)
- Koçberber Seyit; “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, Ankara,Ocak-Mart 2008.
- Korkmaz Umut; “Kamuda İç Denetim”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt:2, Sayı:25, Ankara, Bahar 2007.
- Koyuncu Erhan; “Kamuda Performans Yönetimi ve Avrupa Birliğinin Performans Yönetim Modeli”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:465, Ankara, Aralık 2009.
- Kutluk Ersoy; *3360 Sayılı İl Özel İdareleri Kanunu ve 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanununun Karşılaştırmalı Analizi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı, İstanbul,2006.

- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1996.
- Özeren Baran; *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, Ağustos 2000.
- Özkan Yılmaz; *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul, 2008.
- Öztekin Ali, *Yönetim Bilimine Giriş*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1997.
- Sanal Recep; *Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2002.
- Sarıkaya Rasim; *Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul, 2008.
- Sobacı M. Zahid; “Yeniden Yapılanma Sürecinde İl Özel İdarelerinin Dünü, Bugünü ve Geleceği Üzerine Değerlendirmeler”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Cilt:14, Sayı:4,Ekim 2005, Ankara.
- Şahin Elif Ayşe; *Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2007.
- Şahin Ümit; *Belediyelerde İç Denetim*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı, İstanbul, 2008.
- Tortop Nuri, İSBİR Eyüp G., AYKAÇ Burhan, YAYMAN Hüseyin, ÖZER M. Akif; *Yönetim Bilimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Ekim 2007.
- Tortop Nuri; *Mahalli İdareler*, Yargı Yayınları, Ankara,1994.
- Türkçe Sözlük, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1998.

Ulutaş Volkan; *Muhasebe Sisteminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, Kocaeli, 2007.

Uzun Ali Kamil; “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi”,
http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=83:isletmelerde-ic-kontrol-sistemi&catid=34:ic-denetim&Itemid=18 (Erişim tarihi:16.05.2010)

Uzun Fuat; *İç ve Fransa Uygulaması*, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Ankara, Eylül 2007, Cilt:12, Sayı:9.

Yıldırım Özyay; “İç Denetim Sistemlerinde Uygunluk Denetimi”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:38, Ankara, 2009.

Yılmaz Rıza; “Mahalli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Kurulması”, *Türk İdare Dergisi*, Ankara, Aralık 2008.

Yılmaz Süleyman; *5393 Sayılı Belediye Kanununda İdari Vesayet Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Sakarya, Ocak, 2007.

5393 Sayılı Belediye Kanunu,
<http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2005/07/20050713-6.htm>. (Erişim tarihi: 27.04.2010)

http://www2.bayar.edu.tr/icdenetim/ic_denetim_standartlari.php (Erişim tarihi: 18.06.2010)

<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF1E095E577053A96B>, (Erişim tarihi: 03.06.2010)

http://www.canakkale.bel.tr/dokumanlar/ic%20kontrol_2009.pdf (Erişim tarihi: 06.06.2010)

www.cukurova.edu.tr/.../DownloadHandler.ashx?... (Erişim tarihi: 03.06.2010)

<http://www.debud.org/Html/dergi/26/nsaltik.pdf> (Erişim tarihi: 06.06.2010)

<http://www.denetci.net/gic%20denetimi.htm> (Erişim tarihi: 28.10.2009)

<http://www.eciia.eu/about-us/vision-and-mission-0> (Erişim tarihi: 22.07.2010)

- <http://www.icdenetciler.net/2009-10-22/ic-denetimin-tanimi-ve-unsurlari/> (Erişim tarihi: 11.05.2010)
- http://icdenetim.icisleri.gov.tr/default_B0.aspx?content=61 (Erişim tarihi: 03.06.2010)
- <http://icdenetim.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=149> (Erişim tarihi: 03.06.2010)
- http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=54&Itemid=58, (Erişim tarihi: 23.06.2010)
- İç Denetçilerin Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,
<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2008/12/20081220-5.htm> (Erişim tarihi: 06.06.2010)
- <http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/tarihce.html> (Erişim tarihi: 28.06.2010)
- <http://www.icdenetim.aku.edu.tr/gorev.htm> (Erişim tarihi: 18.06.2010)
- http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetim_terimleri. (Erişim tarihi: 06.06.2010)
- <http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=5185172793>. (Erişim tarihi: 20.06.2010)
- <http://www.kosgeb.com/dosyalar/tanitim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Birim%20Tan%C4%B1t%C4%B1m.pdf>. (Erişim tarihi: 24.03.2010)
- <http://www.mpm.org.tr/sozluk/default.asp?dict=v> (Erişim tarihi: 11.10.2009)
- <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407> (Erişim tarihi: 11.10.2009)
- <http://www.shcek.gov.tr/icdenetim/dosyalar/icdenetimsunu.pps#10> (Erişim tarihi: 24.03.2010)
- http://www.tarim.gov.tr/Files/Files/ic_kontrol_standartlari.pdf. (Erişim tarihi: 06.06.2010)
- <http://www.theiaa.org/theiaa/about-the-institute/> (Erişim tarihi: 22.07.2010)
- <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkında> (Erişim tarihi: 27.07.2010)
- http://www.tkyd.org/files/downloads/kurumsal_yonetim_ve_ic_%20denetim_rapor_eylul_2008.pdf. (Erişim tarihi: 12.05.2010)

<http://www.tubitak.gov.tr/sid/1623/pid/1620/index.htm;jsessionid=8B8D7CCB82E62B863BDF3C6C28F7151E>. (Erişim tarihi: 28.06.2010)

http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a. (Erişim tarihi: 28.10.2009)

<http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang,tr/> (Erişim tarihi: 10.01.2010)

EKLER

NİTELİK STANDARTLARI

1000 - Amaç, Yetki ve Sorumluluklar İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, Standartlarla uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır.

1000.A1 - Kuruma sağlanan güvence hizmetlerinin niteliği iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmalıdır. Eğer kurum dışından taraflara güvence hizmeti temin edilecekse, bunların niteliği de yönetmelikte tanımlanmalıdır.

1000.C1 - Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmalıdır.

1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır.

1110 - Kurum İçi Bağımsızlık

İç Denetim Yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir.

1110.A1 - İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır.

1120 - Bireysel Objektiflik

İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.

1130 - Bağımsızlık ve Objektifliği Bozan Etkenler

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

1130.A1 - İç denetçiler, daha önceden kendilerinin sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmalıdır. Bir iç denetçinin son bir

yıl içinde kendisinin sorumlu olduğu bir faaliyet hakkında güvence hizmeti vermesinin, objektifliğini bozacağı varsayılır.

1130.A2 - İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işlemlere yönelik güvence görevleri, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.

1130.C1 - İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilir.

1130.C2 - İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili bağımsızlıklarına ve objektifliklerine zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce denetlenene özel durum açıklaması yapmalıdır.

1200 - Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

Görevlendirmeler, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir.

1210 - Yeterlilik

İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalı veya bunları edinmelidir.

1210.A1 - İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, İç Denetim Yöneticisi kurum dışındaki uzmanlardan nitelikli tavsiye ve yardım temin etmelidir.

1210.A2 - İç denetçi, suiistimal belirtilerini tesbit edebilecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır; fakat esas görevi ve sorumluluğu suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenemez.

1210.A3 - İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için bilgi teknolojileri ve kontrolleriyle ilgili kilit bilgilere ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmalıdır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olması beklenmez.

1210.C1 - İç Denetim Yöneticisi, iç denetim personelinin görevin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesi için gereken bilgiye, beceriye ve diğer vasıflara sahip olmadığı durumlarda, danışmalık görevini reddetmeli veya yeterli tavsiye ve yardımı temin etmelidir.

1220 - Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmalı, azamî özen ve dikkati göstermelidir. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.

1220.A1 - İç denetçi, şunları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkat göstermelidir:

- Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,
- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbî karmaşıklığı, lüzumu veya önemi
- Risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli hatâ, düzensizlik veya aykırılıkların olma ihtimali,
- Güvence görevinin potansiyel faydalarının maliyeti

1220.A2 - Azamî meslekî özen ve dikkati gösterirken, iç denetçi, bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve diğer veri analiz tekniklerini kullanmayı düşünmelidir.

1220.A3 - İç denetçi, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanık olmalıdır. Ancak, güvence prosedürleri, azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garantilemez.

1220.C1 - İç denetçi bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdakileri göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkat göstermelidir:

- Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dahil denetlenenlerin ihtiyaç ve beklentileri,
- Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı,

- Danışmanlık görevinin potansiyel faydalarının maliyeti.

1230 - Sürekli Meslekî Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırmalı ve güçlendirmelidir.

1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözlem faaliyetini içermelidir. Programın her parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin Etik Kurallarına ve Standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır.

1310 - Kalite Programı Değerlendirmeleri

İç denetim bölümü, kalite programının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek amacıyla yönelik bir süreç uygulamalıdır. Bu süreç, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

1311 - İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler:

- iç denetim faaliyetinin performansının devamlı gözden geçirilmesini,
- öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamalıdır.

1312 - Dış Değerlendirmeler

Kalite güvencesi gözden geçirmeleri gibi dış değerlendirme çalışmaları, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya bir gözden geçirme ekibi tarafından en azından beş yılda bir kere yapılmalıdır.

1320 - Kalite Programı Hakkında Raporlama

İç Denetim Yöneticisi, dış değerlendirme sonuçlarını denetim komitesi ve yönetim kuruluna raporlamalıdır.

1330 - "Standartlara Uygun Yapılmıştır" İbaresinin Kullanılması

İç denetçilerin, faaliyetlerinin "Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını" belirtmeleri teşvik edilir. Ancak iç denetçilerin bu ibareyi kullanabilmesi için, kurumun kalite geliştirme programı hakkındaki değerlendirmelerin, iç denetim faaliyetinin Standartlara uyduğunu göstermesi gerekir.

1340 - Aykırılıkların Açıklanması

İç denetim faaliyetinin Standartlara, iç denetçilerin Etik Kurallarına tam uyumu gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, tam uyumun sağlanamadığı durumlar da olabilir. Aykırılıklar, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını veya faaliyetlerini etkiler hâle geldiğinde, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

PERFORMANS STANDARTLARI

2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir.

2010 - Planlama

İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.

2010.A1 - İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan bir risk değerlendirmesine dayanmalıdır. Üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu, bu sürece dahil edilerek göz önüne alınmalıdır.

2010.C1 - İç denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, öne sürülen

danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dahil edilmelidir.

2020 - Bildirim ve Onay

İç Denetim Yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dahil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir. İç Denetim Yöneticisi, kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmelidir.

2030 - Kaynak Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

2040 - Politika ve Prosedürler

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemelidir.

2050 - Eşgüdüm

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

2060 - Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesi ve yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

2100 - İşin Niteliği

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

2110 - Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmalıdır.

2110.A1 - İç denetim faaliyeti kurumun risk yönetim sisteminin etkinliğini gözlemeli ve değerlendirmelidir.

2110.A2 - İç denetim faaliyeti, aşağıdakileri dikkate alarak, kurumun yönetim, kontrol, faaliyet ve bilgi sistemlerinin maruz olduğu riskleri değerlendirmelidir:

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü,
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme ve sözleşmelere uyum.

2110.C1 - İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almalı ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmalıdır.

2110.C2 - İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

2120 - Kontrol

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

2120.A1 - Risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak, iç denetim faaliyetini, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmelidir.

Bu değerlendirme:

- mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini,
- faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini,
- varlıkların korunmasını,
- kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularını

kapsamalıdır.

2120.A2 - İ denetçiler, faaliyet ve programların hedef ve amaçlarının kapsamını ve bunların kurumun hedef ve amaçlarına uyumunun derecesini anlayıp değerlendirmelidir.

2120.A3 - İ denetçiler, faaliyet ve programların niyetlendiği gibi uygulandığını veya gerçekleştirildiğini belirlemek için, faaliyet ve programların tesbit edilen hedef ve amaçlarla ne kadar uyumlu olduğunu anlayıp değerlendirebilmek için, faaliyet ve programları gözden geçirmelidir.

2120.A4 - Kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İ denetçiler, yönetimin hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmelidir. Bu kıstaslar yeterliyse, i denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanabilir. Kıstaslar yeterli değilse, i denetçiler uygun değerlendirme kıstasları geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmalıdır.

2120.C1 - Danışmanlık görevleri sırasında, i denetçiler, görevin amaçlarıyla uyumlu bir şekilde kontrolleri ele almalı ve herhangi bir kontrol zaafiyetine karşı uyanık olmalıdır.

2120.C2 - İ denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

2130 - Yönetişim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecinin iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve tavsiyeleri değerlendirmelidir:

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini sağlamak.

2130.A1 - İç denetim faaliyeti, kurumun etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmelidir.

2130.C1 - Danışmanlık görevinin amaçları, kurumun genel değerleri ve hedefleriyle uyumlu olmalıdır.

2200 - Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir.

2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görevi planlarken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almalıdır:

- Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,
- Faaliyet ve hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
- Bir ilgili kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterlilik ve etkinliği,

- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.

2201.A1 - Kurum dışındaki taraflar için bir görevlendirme planlarken, iç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları ve - görev kayıtlarına erişime ve sonuçların dağıtımına getirilecek kısıtlamalar dahil-diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla yazılı bir anlaşma yapmalıdır.

2201.C1 - İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve diğer müşteri beklentileri hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri müşterileriyle anlaşmalıdır. Çok önemli görevlendirmelerde bu anlaşma yazılı hâle getirilmelidir.

2210 - Görev Amaçları

Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır.

2210.A1 - İç denetçi, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmalıdır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmalıdır.

2210.A2 - İç denetçiler, görevin amaçlarını belirlerken, önemli hatâların, düzensizliklerin, aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini göz önüne almalıdır.

2210.C1 - Danışmanlık görevlerinin amaçlarında, müşteriyle mutabık kalındığı ölçüde, risk, kontrol ve yönetim süreçlerine de temas edilmelidir.

2220 - Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır.

2220.A1 - Görevin kapsamı, üçüncü tarafların sahip oldukları dahil, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların değerlendirilmesini de içermelidir.

2220.A2 - Bir güvence görevi sırasında önemli danışmanlık fırsatları çıkarsa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentilerle ilgili yazılı bir anlaşma hazırlanmalı ve danışmanlık görevinin sonuçları, danışmanlık standartlarına uygun olarak raporlanmalıdır.

2220.C1 - İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yaparken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlara yeterince temas ettiğinden emin olmalıdır. Eğer görev sırasında kapsamla ilgili ihtirazî kayıtları olursa, göreve devam edip etmeyeceğini belirlemek üzere, bunları müşteri ile tartışmalıdır.

2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi

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

2240 - Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına yönelik iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları, kayıtlı hâle getirilmelidir.

2240.A1 - İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıt prosedürlerini içermeli ve göstermelidir. İş programı, işe başlanmadan önce onaylanmalıdır; programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmalıdır.

2240.C1 - Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişir.

2300 - Görevin Yapılması

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

2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

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

2320 - Analiz ve Değerlendirme

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

2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi

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

2330.A1 - İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmelidir. İç Denetim Yöneticisi, gerektiğinde, bu kayıtları kurum dışı taraflara vermeden önce, üst yönetimin ve/veya hukuk danışmanının onayını almalıdır.

2330.A2 - İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları belirlemelidir. Bu esaslar, kurumun temel ilkelerine ve ilgili mevzuata uygun olmalıdır.

2330.C1 - İç denetim yöneticileri, görev kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirlemelidir. Bu politikalar, kurumun düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmalıdır.

2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü

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

2400 - Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlaması gerekir.

2410 - Raporlama Kıstasları

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

2410.A1 - Sonuçları gösteren nihaî rapor, gerektiğinde, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini de içermelidir.

2410.A2 - İç denetçiler, görev raporlamalarında tatminkâr bir performans göstermeye teşvik edilmelidir.

2410.A3 - Görev sonuçları kurum dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımını konusundaki sınırlamaları da içermelidir.

2410.C1 - İlerlemenin raporlanmasının ve danışmanlık görevlerinin sonuçları, görevlendirmenin niteliğine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, şekil ve içerik değiştirir.

2420 - Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmalı ve zamanında sunulmalıdır.

2421 - Hata ve Eksiklikler

Eğer nihaî raporlama önemli bir hatâ veya eksiklik içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatâlı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

2430 - Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması

Standartlara aykırılıklar belli bir görevi etkilediğinde, sonuçların raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmalıdır:

- Tam olarak uyulamayan Standart(lar)
- Aykırılık sebepleri
- Aykırılığın göreve etkisi

2440 - Sonuçların Raporlanması

İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara raporlamalıdır.

2440.A1 - Görev sonuçlarının öngördüğü tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek taraflara, nihaî görev sonuçlarının raporlanmasından İç Denetim Yöneticisi sorumludur.

2440.A2 - İç Denetim Yöneticisi, aksi kanunî, hukukî düzenlemelerle emredilmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara iletmeden önce, kuruma doğabilecek muhtemel riskleri değerlendirmeli, üst yönetim ve/veya hukuk

danışmanı ile istişare etmeli ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını kısıtlayarak, kontrol etmelidir.

2440.C1 - İç Denetim Yöneticisi, danışmanlık görevlerinin nihaî sonuçlarının müşterilere raporlanmasından sorumludur.

2440.C2 - Danışmanlık görevleri sırasında, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sorunları tesbit edilebilir. Bu sorunlar, kurum için önemli hâle gelir gelmez üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmelidir.

2500 - İlerlemenin Gözlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır.

2500.A1 - İç Denetim Yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul etmesini sağlamak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmalıdır.

2500.C1 - İç denetim faaliyeti, müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemelidir.

2600 - Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyebilecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, İç Denetim Yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor etmelidir.

KİŞİSEL BİLGİLER

ADI SOYADI : Pınar TOK
DOĞUM YERİ : Muğla
DOĞUM YILI : 1981
MEDENİ HALİ : Bekâr

EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

LİSE 1996-1999 : Muğla Anadolu Lisesi
LİSANS 1999-2003 : Akdeniz Üniversitesi Kamu Yönetimi Bölümü
YABANCI DİL : İngilizce

MESLEKİ BİLGİLER

2005-2007: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri

Yönetim Birimi

2007-... : Muğla Üniversitesi Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı