

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

BAYRAM ASLAN

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

Yüksek Lisans Tezi

TEZ YÖNETİCİSİ:
YRD.DOÇ.DR. M. SERDAR ATAY

KIRIKKALE – 2008

ÖZET

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren her alanda görülen çok hızlı değişim ve dönüşüm süreçleri kamu yönetim anlayışlarında da kendini göstermiştir. Klasik devlet anlayışından sosyal devlet anlayışına geçişle birlikte kamu harcamalarında hissedilir artışlar meydana gelmiştir. Daha karmaşık ve çeşitli görevler üstlenen devlet yönetiminde şeffaflığın sağlanması ve vatandaşları karşısında hesap verebilir bir yönetim anlayışının hakim kılınmasında denetim fonksiyonunun önemli bir yeri bulunmaktadır.

5018 sayılı kanunla birlikte iç denetim sistemine kavuşan kamu mali yönetimimizde sürekli ve planlı bir denetim anlayışı benimsenmektedir. Sürekli ve planlı olmayan teftiş endeksli denetim sistemimize göre, henüz yeni ve teorik olarak da oldukça iyi tasarlanmış olan iç denetim sisteminin, uygulamada karşı karşıya bulunduğu ciddi engeller bulunmakla birlikte, kamu mali yönetimimizde ilk defa genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarında hem objektif güvence sağlama hem de danışmanlık hizmeti vereceği öngörülmektedir.

Bu çalışma ile tarihsel süreç içerisinde ve günümüz itibarıyla ülkemizdeki mevcut durum hakkında bilgi verilmesi ve ülkemiz için oldukça yeni olan iç denetim sisteminin kamu mali yönetimimizde sağlıklı bir şekilde işlerlik kazanmasına yönelik olarak nelerin yapılabileceği konusunda bazı önerilerde bulunulması amaçlanmıştır. Ayrıca teftiş endeksli denetim sistemimizde bir yol ayrımına geldiğimiz şu günlerde, kamu mali yönetiminde şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim anlayışının sağlanmasında önemli bir adım olarak düşündüğümüz iç denetim sisteminin, özellikle kamudaki üst yöneticilerce ve iç denetçilik görevini yerine getirecek denetim elemanlarınca daha anlaşılır bir duruma getirilmesi de amaçlarımızdandır. Bu kapsamda tezin hazırlanmasında bir üniversitede fiili uygulama yapılmıştır. Uygulama kapsamı üniversiteye destek hizmeti veren birimde bir mal alımına ilişkin olarak yapılan ihale sürecinin mali yönden uygunluk denetimini içermektedir.

ABSTRACT

Expeditious change and transformation processes seen at every fields throughout second half of the 20th century have also occurred at public management understandings. By the transition from classical state concept to the social state concept, government expenditures considerably increased. Audit function has an important place at ensuring transparency and establishing a responsible government understanding to the public.

At our public financial administration, with law number 5018, a continuous and planned audit understanding has been adopted by forming an internal audit system. When it is compared to our investigation indexed discontinuous and unplanned audit system, there are relatively serious difficulties in practice at our new and theoretically well designed internal audit system. However, at our public finance administration for the first time both to provide objective security and to give consulting service appropriate to the generally-accepted auditing standards is foreseen.

With this study it is aimed to give information about our current situation within the historical process and to make some suggestions what should be done to relatively new internal audit system to operate healthfully within our public financial administration. As being at the parting of the ways for our investigation indexed audit system, to make internal audit system understandable especially for top executives and internal auditors which considered as an important step for establishing a transparent and accountable finance administration understanding, is one of our main aims. As preparing this thesis, a practice executed at a university. Extent of practice includes financial audit of a purchase bid process at support service unit of a university.

KİŞİSEL KABUL / AÇIKLAMA

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım "Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim" adlı çalışmamı, ilmi ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazdığımı ve faydalandığım eserlerin bibliyografyada gösterdiklerimden ibaret olduğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu şeref ve haysiyetimle doğrularım.

Bayram ASLAN

İÇİNDEKİLER

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM.....	I
ÖZET	I
ABSTRACT.....	II
KİŞİSEL KABUL / AÇIKLAMA.....	III
GİRİŞ.....	1
I.BÖLÜM	3
GENEL OLARAK DENETİM.....	3
1.1. DENETİM OLGUSU, DENETİMİN TANIMI VE KAPSAMI.....	3
1.2. DENETİMİN İŞLEVİ	7
1.3. DENETİM TÜRLERİ	9
1.3.1. DENETİMİN AMACINA (KONUSUNA) GÖRE TÜRLERİ	9
1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim).....	9
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi	10
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi).....	11
1.3.2. DENETİMİN STATÜSÜNE GÖRE TÜRLERİ	11
1.3.2.1. İç Denetim.....	11
1.3.2.2. Dış Denetim	12
1.3.2.2.1. Bağımsız Denetim.....	12
1.3.2.2.2. Kamu Denetimi	12
1.3.2.3. Yüksek Denetim	13
1.3.3. YAPILIŞ NEDENİNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ	13
1.3.3.1. Yasal Denetim.....	13
1.3.3.2. İsteğe Bağlı Denetim	13
1.4. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI	14
1.4.1. GENEL STANDARTLAR	16
1.4.1.1. Mesleki Yeterlilik.....	17
1.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık	17
1.4.1.3. Mesleki Özen.....	17
1.4.2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI.....	18
1.4.2.1. Planlama ve Gözetim	18
1.4.2.2. İç Kontrol Sistemi	19
1.4.2.3. Kanıt Toplama.....	19
1.4.3. RAPORLAMA STANDARTLARI	19
1.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....	20
1.4.3.2. Süreklilik.....	20
1.4.3.3. Açıklayıcı Bilgiler	20
1.4.3.4. Görüş Bildirme	21
II. BÖLÜM	22
İÇ DENETİM.....	22
2.1. İÇ DENETİM OLGUSU	22
2.2. İÇ DENETİMİN TANIMI	23

2.3. İÇ DENETİM FAALİYETİ VE KAPSAMI	24
2.4. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ.....	26
2.4.1. FONKSİYONEL BAĞIMSIZLIK	26
2.4.2. KURUMA DEĞER KATMA	27
2.4.3. RİSK YÖNETİMİ VE YÖNETİŞİM SÜREÇLERİNE KATKI SAĞLAMA... ..	28
2.4.4. GÜVENCE SAĞLAMA	28
2.4.5. DANIŞMANLIK HİZMETİ SAĞLAMA.....	28
2.4.6. STANDARTLARA GÖRE YÜRÜTME	29
2.5. İÇ DENETİMİN AMACI	29
2.6. İÇ DENETİM TÜRLERİ	30
2.6.1. MALİ DENETİM	30
2.6.2. UYGUNLUK DENETİMİ	30
2.6.3. PERFORMANS DENETİMİ	31
2.6.4. SİSTEM TABANLI DENETİM.....	31
2.6.5. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ DENETİMİ.....	31
2.7. İÇ DENETİM-İÇ KONTROL İLİŞKİSİ.....	32
2.8. İÇ DENETİM-DIŞ DENETİM İLİŞKİSİ	34
2.9. KAMU İÇ DENETİMİNDE FARKLI ÜLKE MODELLERİ.....	35
2.10. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM.....	37
2.11. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ KURUMLAR.....	38
2.12. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI	39
2.12.1. GİRİŞ	39
2.12.2. STANDARTLAR	40
2.12.3. STANDARTLARIN DİNAMİK OLMASI.....	41
2.12.4. STANDARTLARIN AMAÇLARI	42
2.13. ETİK KURALLAR (MESLEKİ AHLAK KURALLARI)	42
III. BÖLÜM	44
TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİ VE DENETİMİ.....	44
3.1. KAMU YÖNETİMİ SİSTEMİ	44
3.1.1. KAMU YÖNETİM ANLAYIŞIMIZ.....	44
3.1.2. KAMU YÖNETİMİ VE KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİLİKLER	45
3.2. KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ	53
3.2.1. 1050 SAYILI KANUN UYGULAMASINDA	53
3.2.2. 5018 SAYILI KANUN SONRASI UYGULAMALAR.....	55
3.2.2.1. Giriş	55
3.2.2.2. Sistemin Genel Yapısı	56
3.2.2.3. Mali Yönetimde Sorumlular	57
3.2.2.4. Mali Yönetim ve Kontrol Sürecinde Görev Alan Diğer Kurumlar	59
3.2.2.5. Kurumlar ve Bütçe Sistemi.....	60
3.2.2.6. Sonuç.....	61
3.3. TÜRK KAMU DENETİM SİSTEMİ.....	62
3.3.1. İDARİ DENETİM	62
3.3.2. SİYASAL DENETİM	63
3.3.3. YARGISAL DENETİM	63
3.3.4. OMBUDSMAN	64
3.3.5. KAMUOYU DENETİMİ.....	65

3.4. KAMU DENETİM ORGANLARI	66
3.4.1. ANAYASAL DENETİM ORGANLARI	66
3.4.1.1. Devlet Denetleme Kurulu	66
3.4.1.2. Sayıştay	67
3.4.1.3. Yüksek Denetleme Kurulu	67
3.4.2. BAKANLIKLAR DENETİM ORGANLARI	68
3.4.2.1. Başbakanlık Teftiş Kurulu	68
3.4.2.2. Maliye Bakanlığı Denetim Organları	68
3.4.2.2.1. Teftiş Kurulu	68
3.4.2.2.2. Hesap Uzmanlar Kurulu	68
3.4.2.2.3. Kontrolörler	69
3.4.2.2.4. Denetmenler	69
3.4.2.3. Bakanlıklar Ve Müsteşarlıklar Denetim Organları	69
3.4.2.3.1. Teftiş Kurulu Başkanlıkları	69
3.4.2.3.2. Bakanlık Ve Müsteşarlık Kontrolörleri	70
3.4.3. ÖZERK KURUL VE KURULUŞLARIN DENETİM ORGANLARI	70
3.4.3.1. Özerk Kurullar Denetim Organları	70
3.4.3.1.1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	70
3.4.3.1.2. Diğer Özerk Kurullar	70
3.4.3.2. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Teftiş Kurulları	71
3.4.3.2.1. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Teftiş Kurulları	71
3.4.3.2.2. Yerel Yönetimler Teftiş Kurulları	71
3.5. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU ÖNCESİ KAMU DENETİMİ VE DENETİM ORGANLARI HAKKINDA GENEL DEĞERLENDİRME: ELEŞTİREL BİR YAKLAŞIM	71

IV. BÖLÜM

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

4.1. 1050 SAYILI KANUNDA İÇ DENETİM	77
4.2. 5018 SAYILI KANUN SONRASI İÇ DENETİM	78
4.2.1. KAMU YÖNETİMİNİN TEMEL İLKELERİ VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI HAKKINDAKİ KANUNDA İÇ DENETİM	78
4.2.2. İÇ DENETİMLE İLGİLİ OLARAK YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER... 80	
4.2.2.1. Birincil Mevzuat	80
4.2.2.2. İkincil Mevzuat	81
4.2.2.3. Üçüncül Mevzuat	82
4.2.3. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU İLE GETİRİLEN İÇ DENETİM SİSTEMİ	82
4.2.3.1. Kanunda İç Denetimin Tanımı	83
4.2.3.2. İç Denetim Faaliyeti ve Süreci	83
4.2.3.2.1. İç Denetim Planı	84
4.2.3.2.2. İç Denetim Programı	84
4.2.3.2.3. İç Denetim Çalışmasının Planlanması	85
4.2.3.2.4. Denetimin Yapılması	85
4.2.3.2.5. Denetimin Raporlanması	85
4.2.3.2.6. Rapor Sonrasında Yapılacaklar	86
4.2.3.3. İç Denetim Alanı	87

4. 2.3.4. İç Denetim Türleri	88
4.2.3.5. İç Denetimin Amacı	89
4.2.3.6. İç Denetçinin Görevleri	90
4.2.3.7. İç Denetçinin Yetkileri	90
4.2.3.8. İç Denetçinin Sorumlulukları	91
4.2.3.9. İç Denetçi Olarak Atanacaklarda Aranılan Nitelikler	92
4.2.3.9.1. Atanmada Aranılan Genel Nitelikler	92
4.2.3.9.2. İç Denetçi Sertifikası Alabilmenin Şartları	92
4.2.3.9.3. Geçiş Süreci İçerisinde İç Denetçi Atanması	94
4.2.3.10. İç Denetçi Sertifikası ve Derecelendirme	95
4.2.3.10.1. İç Denetçi Sertifikasının Verilmesi	95
4. 2.3.10.2. Sertifikanın Derecelendirilmesi	96
4.2.3.11. İç Denetim Faaliyetinde İlgili Birimler	98
4.2.3.11.1. Bakan	98
4.2.3.11.2. Üst Yönetici	98
4.2.3.11.3. İç Denetim Birim Başkanlığı	100
4.2.3.11.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu	101
4.2.3.11.4.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yapısı	101
4.2.3.11.4.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri	102
4.2.3.11.5. Mali Hizmetler Birimi	102
4.2.3.11.6. Dış Denetçiler	103
4.3. KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI	103
4.4. KAMU İÇ DENETÇİLERİ MESLEK AHLAK KURALLARI	104
V.BÖLÜM	105
UYGULAMA: BİR İÇ DENETİM ÖRNEĞİ	105
5.1. KALORİFER YAKITI ALINMASI SÜRECİNİN DENETİMİ	107
5.1.1. YÖNTEM	107
5.1.2. VARSAYIMLAR	108
5.1.3. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ	108
5.1.3.1. Alım Süreçlerinin Belirlenmesi	108
5.1.3.2. Risklerin Belirlenmesi	109
5.1.3.3. Kontrol, İnceleme Ve Test Süreci	110
5.1.3.4. Elde Edilen Bulgular	110
5.1.3.5. Yapılan Öneriler	111
SONUÇ VE ÖNERİLER	113
1. SONUÇ	113
2. ÖNERİLER	115
A-EKLER	117
EK-1: KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI	117
EK-2: KAMU İÇ DENETÇİLERİ MESLEK AHLAK KURALLARI	132
EK-3: ÇALIŞMA FORMU	134
B-ÖZGEÇMİŞ	139
KAYNAKÇA	140

GİRİŞ

Paradigmatik dönüşümler günümüzde hemen her alanda kendini hissettirmektedir. Bürokratik yönetim anlayışından performans yönetimine; geleneksel bütçe anlayışından sonuç odaklı bütçelemeye; sorumlu devletten vatandaşlarına performansının hesabını veren devlete doğru uzanan gelişimler buna örnek gösterilebilir. Türk kamu denetim sistemindeki iç denetim sisteminin de, bu dönüşüm süreci içerisinde kamu mali yönetim reformunun en önemli parçalarından biri olması bakımından incelenmesi ve uygulamadaki sorunların tespiti çalışmamızın genel amacını oluşturmaktadır.

Uluslararası uygulamalar çerçevesinde kurum faaliyetlerine değer katmak amacıyla oluşturulan iç denetim sistemi, kamu mali yönetimimiz açısından oldukça yenidir. Kurum üst yöneticisine bağlı olarak görev yapan iç denetçiler tarafından yerine getirilecek iç denetim faaliyeti, risk esaslı bir denetim olup, kurum faaliyetlerinin verimlilik, tutumluluk ve ekonomiklik ilkeleri doğrultusunda sürdürülebilmesi bakımından, muhtemel risklerin en aza indirilmesi ve etkin bir iç kontrol ortamının sağlanmasında önemli bir yere sahiptir.

Tez beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde genel olarak denetim kavramı açıklanarak çeşitli denetim türleri ile uluslararası denetim standartları üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde denetimin statüsüne göre türlerinden iç denetim kavramı üzerinde durularak iç denetim olgusu, iç denetimin amacı, kapsamı ve özellikleri açıklanmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda uluslararası iç denetim standartları hakkında bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise iç denetimin Türkiye uygulamasının anlaşılabilmesine kolaylık sağlaması açısından Türk kamu mali yönetimi ve denetimi hakkında bilgi verilmiştir.

Dördüncü bölümde tezimizin asıl konusunu oluşturan Türk kamu mali yönetiminde iç denetim 5018 sayılı kanun ve bu kapsamda çıkarılan yasal mevzuat çerçevesinde incelenmiştir.

Çalışmanın son ve beşinci bölümünde ise bir önceki bölümde yasal mevzuat çerçevesinde incelenen iç denetim sistemimizde öngörülen iç denetim faaliyetlerinden bir örnek üzerinde fiili olarak bir üniversite nezdinde uygulama yapılmış olup bu uygulamanın kapsamı, çalışma yöntemi, tespitler ve yapılan öneriler üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın gerçekleşmesinde yerli ve yabancı kaynak araştırması yapılmıştır. Çalışmada Sayıştay Başkanlığı Kütüphanesi, Milli Kütüphane ile üniversite kütüphaneleri ve denetimle ilgili kurum ve kuruluşların internet sitelerinden yararlanılmıştır.

Tez çalışmasında katkıları ve emeği geçen danışman hocam Sayın Yrd.Doç.Dr. M. Serdar ATAY'a ve iç denetim mesleğinin ilklerinden olan Sayın Cüneyt GÜLER ile Fuat UZUN'a teşekkür ederim.

Bayram ASLAN

Kırıkkale, 2008

I.BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM

1.1. DENETİM OLGUSU, DENETİMİN TANIMI VE KAPSAMI

Birey sosyal bir varlık olduğundan kendi ihtiyaçlarını gidermek için çevresindekilerle birtakım ilişkiler kurmak zorundadır. Bizzat kendisinin karşılayamadığı çeşitli ihtiyaçlarını dışarıdan karşılamak durumunda olan birey, sahip olduğu imkânlarını en iyi şekilde kullanmak ve en üst düzeyde fayda sağlamak isteyecektir. Bu bakımdan mevcut imkânların en iyi şekilde değerlendirilip değerlendirilmediği veya toplamda en üst seviyede faydanın elde edilip edilmediğinin tespiti, öncelikle her bireyin kendisi için çok önem arz etmektedir. İşte bu önem, bizi bir tespit yapmaya ve bunun üzerinde de bir değerlendirme yapmaya götürmektedir. Kuşkusuz gerçekçi bir tespit doğru veriler üzerinden, en iyi değerlendirme de gerçek bir tespit üzerinden yapılacaktır. Bireyler için geçerli olan bu durum, bireyler tarafından çeşitli amaçlar için oluşturulan örgütler açısından da geçerlidir. Gerek bireylerin gerekse örgütlerin kendi amaçları doğrultusunda yaptıkları faaliyetlerin, amaçlarına ne kadar uygun olup olmadığı veya sahip oldukları imkânları ne ölçüde amaçları doğrultusunda kullandıklarının belirlenmesi ve gelecekte meydana gelmesi muhtemel olumsuzlukların önceden tespit edilip, bu tespite uygun yöntemlerin belirlenmesi denetimi zorunlu kılmaktadır.

Denetim kavramının kökenleri çok eski dönemlere dayanmakta ve özellikle insanların toplu olarak yaşamaya başlamalarından itibaren ortak ihtiyaçların karşılanmasında olmazsa olmaz bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Denetim geniş kapsamlı bir kavram olup, gerek literatürde gerekse uygulamada pek çok anlamda kullanılmaktadır. Bu bakımdan günümüze kadar pek çok denetim tanımı yapılmıştır. Esasında, gerek kişilerin gerekse örgütlerin faaliyetleri ile ilgili olarak farklı zamanlarda doğrulama, karşılaştırma, yaptığından emin olma, başkalarının onayını alma, yasal ve benzeri düzenlemelere uyma şeklinde ortaya çıkan denetim ihtiyacı, özellikle son dönemlerde modern yönetim anlayışının egemen olmasıyla birlikte, şeffaf ve hesap verebilir yönetimlerin olmazsa olmaz bir fonksiyonu haline gelmiştir.

Denetim kavramının, günümüz uygulamalarında yoklama, kontrol, revizyon, inceleme, teftiş, murakabe, tahkik, muayene, araştırma, gözleme, sınama ve gözetleme gibi kavramlarla ifade edilmeye çalışılan hizmetler yerine de kullanıldığı görülmektedir. Literatürde de kullanılan bu terimler çoğu kez denetim kavramını tam olarak açıklamasa da, uygulamada pek çok kez denetim ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır.

Denetim kavramı, Latince audire kelimesinden gelmekte olup işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir. İşlemlerin az ve basit olduğu başlangıçta günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilen bir kişi, bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibarıyla okutur, hesap hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişinin görevini dinleyerek yapması nedeniyle "dinleme" kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince(audire-audencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle bu kişiye "auditor" (denetçi-denetleyen) denilmiştir. Böylece duymak, haber almak anlamına gelen "audit" kavramı denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanılmıştır.¹

Yapılacak denetimden istenilen sonucun elde edilebilmesi için, ilgili denetim alanına ait yeterli düzeyde doğru üretilmiş bilgiye ihtiyaç vardır. Örneğin parasal nitelikte ihtiyaç duyulan bilginin elde edilmesi için, muhasebe gereklidir.

¹ ÖZER Hüseyin; **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay Yayınları, 1997, s. 4.

Muhasebe, finansal raporlar ve diğler finansal bilgiler formunda bilgi üretme sürecidir. Denetim ise, değlerlendirme yapmada kullanılan kriterlere uygun olarak bu bilginin değlerlendirilmesi ve buna göre sonuçlar üretilmesi sürecidir.²

Denetim kavramının neyi ifade ettiğini anlamak bakımından öncelikle neyin denetiminin yapılacağıının veya denetimin konusunun açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Bu bakımdan yapılacak tanımlama denetimin konusuna göre farklılık arz edecektir.

Denetim, eldeki mevcut bilgiler ile konulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması amacıyla eldeki bilgiye dair kanıtların toplanması ve değlerlendirilmesidir.³

Amerikan Muhasebe Derneği (AAA) tarafından tanımlanan denetim kavramı, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve faaliyet sonuçları ile belirlenmiş standart ölçüler arasındaki uyum derecesini saptamak amacıyla sistematik ve objektif bir biçimde kanıt toplanması, değlerlendirilmesi ve sonuçlarının ilgili kullanıcılara iletilmesi sürecini ifade etmektedir.⁴

Denetim, bir kişi, kurum, kuruluş, şirket, sistem ya da işlemin; değışik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının, yanlışlık, çelişki, tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin, yasa, tüzük, yönetmelik, kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlemlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşların bütünüdür.⁵

Denetim Kavramları Komitesi denetimi (muhasebe) şu şekilde tanımlamaktadır. "Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara

² TAYLOR Donald H.; G.William GLEZEN; **Auditing An Assertions Approach**, 1997, s. 3.

³ ARENS Alvin A.; James K. LOEBBECKE; **Auditing An Integrated Approach**, 1997, s. 2.

⁴ ÖZER Hüseyin; a.g.e, s. 14.

⁵ YÜZGÜN Arslan; **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, 1984, s. 20.

bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”

Hukuki anlamda denetim ya da denetleme ise, gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, tüzük, yönetmelik, statü ve benzeri mevzuat hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir.⁶

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.⁷

Yukarıda yapılan denetim tanımları sonrasında, denetim kavramının unsurları ve özellikleri kısaca şöyle sıralanabilir.⁸

- a. **Yapılacak denetim alanına ait iş, işlem, faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar veya durum tespiti ihtiyacı:** Denetim genellikle ya belli süreler sonucunda mevcut durumun fotoğrafının çekilmesi ihtiyacı(durum analizi) ya da çeşitli şekillerde ortaya atılan iddiaların doğruluğunun/yanlışlığının ortaya konması için yapılmaktadır. Durum tespiti ihtiyacı, yasalardan kaynaklanabileceği gibi ilgili kişilerce de bizzat istenebilir.

⁶ UZUN Fuat; “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt; 12, Sayı; 9.

⁷ AKSOY Tamer; **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s. 40.

⁸ GÜREDİN Ersin; **Denetim**, Beta Yayınları, 1994, s. 5-6.

- b. **Önceden belirlenmiş standartlar(kriterler):** Bu ölçüler, kanun, tüzük, yönetmelik ve benzeri hukuk kuralları olabileceği gibi, genel kabul görmüş denetim ve muhasebe standartları ile yönetimler tarafından belirlenmiş bütçeler, kurallar, genelgeler ve başarı ölçütleri de olabilir.
- c. **Tarafsızca kanıt toplama ve değerlendirme:** Denetimi yapanlar tarafından mevcut durumun tespitine yönelik veya ortaya atılan iddiaların geçerliliğinin anlaşılmasına yönelik her türlü kanıtların tarafsızca toplanması ve bunların en iyi şekilde değerlendirilmesidir.
- d. **Uygunluk derecesi:** Mevcut durum veya iddiaların önceden belirlenmiş standartlarla karşılaştırılmak suretiyle, olan ile olması gerekenler arasındaki seviyenin saptanmasıdır.
- e. **Denetim raporunun hazırlanması:** Doğrudan veya dolaylı olarak denetimle ilgili olanlara sonucun bildirilmesidir. Denetim raporu denetimin son aşaması olup, denetim sonuçlarının açıklanmasıdır.
- f. **Denetim bir süreçtir:** Denetim statik bir faaliyet olmayıp dinamik bir faaliyettir. Denetim yukarıdaki aşamaların birbirini takip ettiği planlı bir süreçtir.

1.2. DENETİMİN İŞLEVİ

İşletmelerin en temel ya da genel amaçları kâr elde etmek ve muhasebenin temel kavramlarından olan süreklilik ilkesi gereğince, dönemlere göre değişiklik gösterse de, elde edilen bu kârların sürekli kılınmasıdır. Esasında, işletmelerin doğrudan böyle bir amaçlarının olduğunu söylemek yerine, bu işletmelere sahip olan kişi ve/veya kişilerin amacının kâr elde etmek olduğunu söylemek daha doğru olsa gerek. Ancak günümüzde işletmelerin kendilerine ait

kişiliklerinin olduğu varsayımından hareketle, aynı amaç işletmeler içinde geçerlidir.

Devletlerin işletmeler gibi kâr elde etmek gibi temel bir amaçları bulunmamaktadır. Devlet, insanların birlikte belli bir alanı paylaşmalarından kaynaklanan bir takım ekonomik, sosyal, siyasal vb. ihtiyaçlarının belli esaslar çerçevesinde karşılanması için meydana getirdikleri bir organizasyonun adıdır. Devletin temel amacı da, kendi insanların refah, huzur ve mutluluk içerisinde yaşamlarının devamını sağlamaktır denilebilir. Bu itibarla, gerek bireysel gerekse toplumsal faaliyetlerin belirli bir amaca yönelik olarak gerçekleştirildiği gerçeğinden hareketle, yapılan faaliyetlerin sonucunda amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı ve bu amaca ulaşmak için izlenen yöntemlerin önceden belirlenen kriter ve standartlara uygun olup olmadığının saptanması ancak yapılacak bir denetim ile ortaya çıkarılabilecektir.

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreç olduğu için, bu süreçte, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesi araştırılır ve bu konuda bir rapor hazırlamak amacıyla bağımsız, objektif ve tarafsız bir uzman tarafından kanıtlar toplanır ve değerlendirilir.⁹ Ayrıca, yapılan iş, işlem ve faaliyetlerde görev alan personelin dolaylı yada doğrudan yaptığı davranışlar istenilen sonuca etki edeceğinden aynı zamanda denetim işlevi; bir kontrolü, bir inceleme ve araştırmayı vurguladığı gibi denetimin çok farklı ve kendine has bir türü olan soruşturmayı da vurgulamaktadır.¹⁰

Diğer taraftan günümüz hukuk devletlerinde kurumların ve kişilerin faaliyetleri, hakları, sorumlulukları tanımlanarak anayasa, yasa, tüzük, yönetmelik ve benzeri mevzuatla düzenlemelere bağlanmıştır. Kişilerin ve kurumların;

⁹ BOZKURT Nejat; **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, Mart 2006, s. 23.

¹⁰ YÜZGÜN Arslan; a.g.e., s. 20.

faaliyetlerini ilgili buldukları gerek kamu gerekse özel hukuk düzenine uygun yürütüp yürütmediğini incelemek, açıkladıkları bilgilerin ve iddialarının doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmak ve kendileri ile çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere/kurumlara, topluma ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız bir kişi/kişiler/kurum tarafından denetlenmeleri hukuk devletinde zorunlu tutulmaktadır.¹¹

1.3. DENETİM TÜRLERİ

Daha dar bir anlamda denetim, gerçekleştirilen denetim fonksiyonunun konusuna göre sınıflandırılarak belirlenebilir.¹² Muhasebe ve finans literatüründe denetim çok farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar denetimin yapılma amaçlarına, yapılış nedenine, kapsamına, zamanına ve denetimi yapan kişilerin niteliğine veya statüsüne göre gruplandırmak mümkündür.¹³ Uygulamada birden fazla denetim türü üç başlık halinde sınıflandırmaktadır.

1.3.1. DENETİMİN AMACINA (KONUSUNA) GÖRE TÜRLERİ

Amacına göre denetimin uygulanma nedeni, bir kuruluş/şirkete ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere göre geçen döneme ilişkin bilgilerle karşılaştırmasının yapılarak, kuruluş/şirket hakkında belli bir fikre ulaşmayı temin etmektir.¹⁴ Amacına göre denetim çeşitleri üç alt başlık halinde incelenebilir.

1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)

Mali tablolar denetimi, bir işletmenin mali/finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların ve bunların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim

¹¹ KENGER Erdal; Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, www.ydk.gov.tr, Erişim 10.06.2006.

¹² TAYLOR Donald H.; G.William GLEZEN; a.g.e., s. 4.

¹³ AKSOY Tamer; a.g.e., s. 55.

¹⁴ AKSOY Tamer; a.g.e., s. 56.

raporunda özetleyen sistematik incelemesidir.¹⁵ Mali tablolar denetimi bu yönüyle bir muhasebe denetimi olarak adlandırılabilir. Ancak esas alınan kriterler bazen sadece vergi mevzuatı hükümleri de olabilmektedir. Bunun nedeni ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre bulunan ticari kâr ile vergi mevzuatı hükümlerine göre bulunan mali kâr arasındaki uyumsuzluklardır.

Denetimin konusu, işletme sahip ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye olanak tanımak, varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişimler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen tabloları oluşturur.

Mali tablolar denetiminde, genel olarak denetime esas alınan mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu ve fon akım tablosudur.¹⁶ Bunların dışında, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu olup bilanço ve gelir tablosu dip notları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin genel olarak örgüt dışından yürürlüğe konulan vergi, iş ve piyasayı(rekabet) düzenleyen yasalara, özelde ise örgüt üst yönetimi tarafından belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve diğer mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.¹⁷ Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir.

Uygunluk denetiminin amacı denetim konusu mali işlem ve faaliyetlerin kriter olarak alınan mevzuata ne kadar uygun olduğunu veya uygun olmadığını incelemektir.

¹⁵ KAVALLI Hasan; **Muhasebe Denetimi**, 2005, s. 10.

¹⁶ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 14.

¹⁷ KEPEKÇİ Celal; **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, 1998, s. 2.

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinde genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkenlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir.¹⁸ Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşmadığı ölçülür. Bu açıdan faaliyet denetimine performans denetimi de denir. Bununla birlikte denetim raporlarında işletme yönetimine önerilerde de bulunduğu için faaliyet denetimi aynı zamanda bir danışmanlık hizmeti olarak da değerlendirilebilir.

1.3.2. DENETİMİN STATÜSÜNE GÖRE TÜRLERİ

Denetim, denetimi yapan birimlerin statüsü yada genel anlamda denetimin statüsü açısından üçlü ayırma tabi tutulabilir. Bunlar; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetimdir. İç denetim iç denetçiler, dış denetim bağımsız dış denetçiler ve kamu denetçileri, yüksek denetim ise parlamentolar adına denetim yapan kamu denetçileri tarafından yerine getirilir.

1.3.2.1. İç Denetim

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür.¹⁹ İç denetim kurumun belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip kendi elemanları tarafından gerçekleştirilen denetimlerdir.

Amaç yönünden ayırma tabi tutulan tüm denetim türlerini içine alan ve aynı zamanda kuruma danışmanlık hizmeti veren iç denetim üzerinde ikinci bölümde ayrıntılı durulacağından burada kısaca değinilmiştir.

¹⁸ BOZKURT Nejat; a.g.e., s. 29.

¹⁹ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 15.

1.3.2.2. 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.

1.3.2.2.1. 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 inceleyerek, oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletmektir." şeklinde tanımlamıştır.²⁰

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.²¹ Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir.

1.3.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkileri yasalarla hüküm altına alınmış ve kamu adına denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen denetimlerdir. Yapılacak denetimlerin kapsam ve amaçları yine yasal mevzuatlarda belirlenmiştir.

Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve

²⁰ AKSOY Tamer; a.g.e., s. 68.

²¹ KEPEKÇİ Celal; a.g.e., s. 7.

kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir.²²

1.3.2.3. Yüksek Denetim

Yüksek denetim, kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlarla sahip bulunduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de teçhiz edilmiş bulunan bağımsız kuruluşlarca Parlamento adına yürütülen denetimleri ifade etmektedir.

Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan "sui generis" bir devlet faaliyetidir.²³ Yüksek denetim, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kaynağı kullanan kuruluşların tamamı üzerinde mali ve performans denetimi şeklinde yapılmaktadır.

1.3.3. YAPILIŞ NEDENİNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

1.3.3.1. Yasal Denetim

Yapılması kanunen zorunlu kılınan denetim çalışmalarına yasal denetim denir. Yasal denetimde, denetim çalışmalarının hangi hallerde, ne şekilde, kimler tarafından ve ne zaman yapılacağı ülkenin anayasa, yasa, tüzük, yönetmelik, genelge ve yönergelerde açık bir şekilde belirlenmiştir. Ayrıca bu denetimlerin yapılmaması veya istenilen şekilde yapılmamasına ilişkin cezai ve hukuki yaptırımlar yine yasal mevzuatlarla hüküm altına alınmıştır.

1.3.3.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluk olmaksızın kullanıcılar yada örgütlerle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetimlerdir. Bu tür denetim çalışmalarının konusu, amacı ve kapsamı denetimi talep edenler tarafından belirlenmekle birlikte denetimde esas alınan kriterler üzerinde denetimi talep edenlerin her hangi bir etkisi olmayacaktır.

²² KENGER Erdal; a.g.e., Erişim 10.06.2006.

²³ KÖSE H. Ömer; **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayınları, 2007, s. 17.

1.4. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Özellikle 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren bilim ve teknolojinin çok hızlı bir şekilde gelişmesi beraberinde birtakım riskler de meydana getirmiştir. Çok daha basit işlem ve faaliyetlerden çok fonksiyonlu ve kompleks faaliyetlere ve aynı şekilde basit yapıli örgütlerden çok daha kompleks yapıli örgütlere doğru bir değişim ve gelişim söz konusudur. Klasik üretim tekniklerinden müşteri memnuniyetini esas alan modern üretim tekniklerine, daha çok emniyet ve güvenlik hizmetine dayanan jandarma devlet anlayışından bireyi esas alan sosyal devlet anlayışına doğru bir değişim yaşanmıştır ve bu değişim sürekli ve daha hızlı bir şekilde devam etmektedir. Bu itibarla bir bakıma günümüzde değişmeyen tek şeyin değişim olduğu öne sürülebilir.

Her alanda kendini gösteren değişim, haliyle hata bulmaya yönelik klasik denetim anlayışında da kendini hissettirmiş ve denetimin ileride meydana gelmesi muhtemel riskleri önceden tespit etme ve buna uygun strateji belirlemeye yardımcı olan bir nevi danışmanlık hizmeti olarak algılanmasına neden olmuştur.

Gelişen ve değişen dünyada bir taraftan örgüt faaliyetlerinin hem ulusal hem de uluslararası alanlarda kompleks bir yapıya dönüşmesi, bir taraftan da özellikle de uluslararası yatırımlar ve faaliyetlerin artması sonucu denetime olan ihtiyaç daha da artmıştır. Bu itibarla gerek denetim faaliyetine gerekse bu faaliyeti yerine getiren denetçilerle ilgili belirli standartların ve normların tespit edilmesi gereği doğmuştur.

Denetim faaliyetinin kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir.²⁴ Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları(Denetim standartları), denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine

²⁴ KAVAL Hasan; a.g.e., s. 37.

getirmesinde yardımcı olan genel ilkelerdir. Yapılan denetimin güvenilir, uygun ve geçerli kabul edilebilmesi ancak denetim faaliyetini yürüten denetçilerin bu ilkelere bağlı kalmaları ile doğrudan ilgilidir.

Denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlaması amacıyla yayınlanan ve açıklayıcı tebliğ olarak da nitelendirilebilen²⁵ denetim standartları, ilk defa 1947 yılında Amerikan Sertifikalı(Yeminli) Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) tarafından kabul edilmiştir. AICPA tarafından yayınlanan bu standartlar, birçok ülkede benimsenmiş²⁶ ve günümüze çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir. Birçok ülkenin muhasebe kuruluşları ve kamu denetim organları denetim standartları yayımlamışlardır.

Yine Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği (International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI) tarafından da en son 1995 yılında denetim standartları yayınlanmış bulunmaktadır. Ancak denetim organları ve muhasebe kuruluşları tarafından yayınlanan denetim standartları büyük oranda benzerlikler göstermektedir. Daha sonraki zamanlarda ekonomideki gelişmeler doğrultusunda, bu standartlarda bazı değişiklikler yapılmışsa da, yapılan bu değişiklikler daha çok ilk yayınlanan standartların bir yorumu şeklinde olmuştur.

1981 yılında yine AICPA tarafından yayınlanan "Mesleki Davranış Kuralları-Mesleki Ahlak Yasaları (Code of Professional Ethics)" genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılmıştır.²⁷ Mesleki davranış kuralları, denetim elemanlarının uyması gereken davranış biçimlerini düzenlemektedir. Mesleki davranış kuralları ile denetim standartları bazı durumlarda aynı konuları kapsadığı halde, denetim standartları genel kural

²⁵ BOZKURT Nejat; a.g.e., s. 36.

²⁶ KEPEKÇİ Celal; e.g.e., s. 14.

²⁷ AICPA, **Code of Professional Ethics**, Rule, 202.

niteliğinde olup, mesleki davranış kuralları ise davranışın ne olması gerektiğini belirler ve kavram olarak denetim standartlarından daha kapsamlıdır.²⁸

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana gruba ayrılır ve toplam on adettir.²⁹

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Özeti

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI		
Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
Mesleki Eğitim ve Yeterlilik	Uygun Planlama ve Gözetim	*GKGMİ'ne Uygunluk
Bağımsız Davranış	İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	GKGMİ'de Süreklilik
Mesleki Özen ve Dikkat	Yeterli Kanıt Toplanması	Yeterli Açıklama
		Denetçi Görüşü

*Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Kaynak: ARENS Alvin A., James K. LOEBBECKE; **Auditing An Integrated Approach**, 1997, s. 19.

1.4.1. GENEL STANDARTLAR

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu açıdan bu standartlara kişisel standartlar adı da verilir.

²⁸ AKSOY Tamer; a.g.e., s. 107.

²⁹ ARENS Alvin A.; James K. LOEBBECKE; a.g.e. s. 17-18.

1.4.1.1. Mesleki Yeterlilik

Mesleki yeterlilik denetçiler için birinci genel standart tarafından zorunlu bir koşul olarak aranmaktadır. Bu standarda göre, denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir. Genel olarak denetçilik yeterliliğini almış kişilerin gerekli teknik bilgi ve yeterliliğe sahip olduğu varsayılır.³⁰

Denetim sürecinin yönlendirilmesi, iyi bir denetim planının hazırlanması, uygulanması, delillerin toplanması ve değerlendirilmesi, denetim sonucu herhangi bir yargıya varılması ancak mesleki bilgi ve deneyimle mümkün olacaktır. Denetçilerin, denetçi olarak çalıştıkları alanda gerekli olan ve istenen tahsil şartlarına sahip olmaları gerekir. Bunun için gerekli tahsil şartlarını sağlamanın yanı sıra mesleki açıdan gerekli bilgilerin taşınıp taşınmadığı yapılan sınavlarla sınılanır. Yeterli tahsil şartına sahip olmakla beraber, gereken bilgi düzeyinde olmayanlar denetçi olamazlar.³¹

1.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bu standart, denetçilerin bağımsız düşünme mantığı içinde olmalarını öngörmektedir. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir.³²

1.4.1.3. Mesleki Özen

Mesleki özen standardına göre, denetçinin denetim çalışmalarında işine geren önem ve özeni göstermesi gerekmektedir. Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve de bağımsız davranması yeterli

³⁰ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 28.

³¹ BAKIR Mehmet; **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim**, Dilara Yayınevi, 2003, s. 20.

³² GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 28.

olmamaktadır. Denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarısı, yapılan işlerin kalitesi ile ölçülmektedir. Denetçiler mesleki sorumluluklarını her aşamada taşımak zorundadırlar.³³

Denetçiden beklenen, onun uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasıdır. Gereken titizlik ve çabayı göstermeyen bir denetçi meslek ahlakına uygun davranmamış olur.

1.4.2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI

Denetim faaliyetinin nasıl ve ne şekilde yürütüleceğini açıklayan ve genel standartlara oranla daha özel olan çalışma alanı standartları, denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve kanıtları değerlemede rehberlik etmektedir.

1.4.2.1. Planlama ve Gözetim

Denetimin planlanması, müşteri işletme hakkında bilgi edinilmesi, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanının ve büyüklüğünün belirlenmesi ve buna uygun olarak personelin görevlendirilmesi çalışmalarından oluşmaktadır.³⁴

Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için kuruluşun organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, yatırımları, alımları, pazarlama faaliyetleri, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konuda bilgi toplanmalıdır. Denetçi bu konularda bilgi sahibi olduktan sonra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlamalıdır.³⁵ Bununla birlikte hazırlanan bu plan doğrultusunda yapılacak çalışmalarla ilgili olarak ayrıca bir denetim programı yapılmalıdır.

³³ BOZKURT Nejat; a.g.e., s. 39.

³⁴ KEPEKÇİ Celal; e.g.e., s. 17.

³⁵ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 29.

1.4.2.2. İç Kontrol Sistemi

Çalışma alanı standartlarından ikincisi denetçinin iç kontrol sistemini gözden geçirip, bir değerlendirme yapmasını öngörmektedir. Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç bulunmaktadır.

Birinci amaç, sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Kurulup işletilen sistem(iç kontrol sistemi) ne kadar etkin ise, denetçinin güveni o kadar fazla olacak ve buna bağlı olarak da denetim riski azalacaktır. İkinci amaç ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir.³⁶

1.4.2.3. Kanıt Toplama

Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, denetçilerden denetimle ilgili olarak gerçekçi bir görüşe ulaşabilmeleri için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanmaları gerektiğini belirtmektedir. Standart ayrıca bu kanıtların toplanabilmesi için uygun denetim tekniklerinin kullanılmasını önermektedir.³⁷

Denetim kanıtları, denetlenen kuruluş tarafından hazırlanarak denetçiye verilebileceği gibi, denetçi tarafından çeşitli denetim yöntem ve işlemleri uygulanarak kuruluş içinden veya kuruluş dışından toplanabilir. Toplanan kanıtların ne ölçüde yeterli olup olmadığı denetçinin takdirine kalmıştır.

1.4.3. RAPORLAMA STANDARTLARI

Denetim faaliyeti sonucunda elde edilen bulguların nasıl raporlanacağına ilişkin olan raporlama standartları, denetim raporunda asgari olarak yer alması gereken hususlardan meydana gelmektedir.

³⁶ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 30-31.

³⁷ BOZKURT Nejat; a.g.e., s. 40.

1.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Denetim sonunda düzenlenen denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmelidir. Mali tabloların sağlıklı bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri en önemli ölçüdür. Denetçinin kurum faaliyetleri ile ilgili doğru ve gerçek bir değerlendirme yapabilmesi için mali tabloların ne ölçüde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlendiğinin bilinmesine ihtiyaç vardır.

Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulması gerektiğini açıkça öngörmektedir. Bu ilkelere açıkça uyulmamış olduğu durumlarda denetçi bunun sonuçlarını da açıklamakla yükümlüdür.³⁸

1.4.3.2. Süreklilik

Bu standart kurumun denetlendiği yıl ile önceki yıla ait mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özellik taşıyıp taşımadıklarını kontrol altına almaktadır. Denetçiler raporlarında kurumların muhasebe politikalarında karşılaştırma yapmayı engelleyici değişikliklerin bulunup bulunmadığını belirtmek durumundadır.³⁹ Süreklilik ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilmesine olanak sağlar. Ancak muhasebe ilkelerinin hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamında düşünülmemelidir. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Bu durumda yapılan değişiklikler ve bunların etkileri mali tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır.

1.4.3.3. Açıklayıcı Bilgiler

Mali tablolar kurumlarla ilgili çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgiler sunarlar. Mümkün olduğu kadar fazla kullanıcıya

³⁸ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 34.

³⁹ BOZKURT Nejat; a.g.e., s. 41.

hitap edebilmek için geniş amaçlı olarak düzenlen mali tablolarda yer alan bilgilerin kurumla ilgili karar alıcılar için güncel, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır.

Denetçi finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları da inceleyerek, bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Yeterli derecede açıklamanın olmaması durumunda denetçi raporunda bunu belirtir.⁴⁰

1.4.3.4. Görüş Bildirme

Denetçilerin denetiminden geçmiş mali tablolar ve bu tablolarda yer alan bilgiler doğru ve güvenilir kabul edilir. Karar alıcıların alacakları karara mesnet teşkil ederler. Bu nedenle, yapılan denetim neticesinde, tespit edilen bulgu, tespit ve görüşler, genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda denetim raporunda açıklanmalıdır.⁴¹ Denetim raporunda denetçiler, denetim konusu ile ilgili olarak yapılan tespitlerin bir değerlendirilmesini yaparak olumlu veya olumsuz görüşlerini açıklamak zorundadırlar.

⁴⁰ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 35.

⁴¹ AKSOY Tamer; a.g.e., s. 122.

II. BÖLÜM

İÇ DENETİM

2.1. İÇ DENETİM OLGUSU

II. Dünya Savaşından itibaren uluslararası ilişkilerin özellikle de para, mal ve hizmet sirkülasyonu kapsamında hızlı bir gelişme kaydetmesi sonucu meydana gelen küreselleşme, beraberinde bazı risklerin oluşmasına neden olmuştur. Günümüz dünyasında mevcut ülke riskleri yanında katlanılmak durumunda kalınan uluslararası pek çok riskler bulunmaktadır.

Nihai olarak kâr elde etme amacı ile faaliyet gösteren işletmeler, karşı karşıya buldukları riskleri en aza indirmek isteyeceklerdir. Bu bağlamda, ileriye dönük kararlarda etkili olması için, genellikle geriye dönük mali tablolar üzerinde duran dış denetim dışında muhtemel risklerin önüne geçilmesini sağlayacak farklı bir denetim anlayışı gereklidir.

Daha çok örgüt faaliyetleri yerine finansal tablolar üzerinde yapılan dış denetimin örgütlerin karşılaştıkları çeşitli risklerden korunmalarına istenilen ölçüde cevap verememesi sonucunda, örgüt faaliyetlerinin bizzat yine örgüt içerisinde incelenmesi ve değerlendirilmesi ihtiyacı doğmuş ve bu ihtiyaç iç denetim kavramını gündeme getirmiştir. Diğer taraftan, özellikle son yıllarda dünyada ortaya çıkan muhasebe hileleri, mali raporlamanın güvenilirliği sağlama konusunda iç kontrol sisteminin ve denetim sürecinin yeniden sorgulanması gündeme gelmiş ve bağımsız dış denetimin dışında örgüt içerisinde iç denetim biriminin oluşturulması gereği ortaya çıkmıştır. Bağımsız dış denetim ne kadar çok iyi yapılabilsede, örgüt faaliyetlerine istenilen ölçüde yakınlık kurulamaması, sadece belli dönem sonlarında elde edilen mali tablolar üzerinden değerlendirme yapılması ve ciddi bir maliyet oluşturması nedenleri ile bazı faaliyetlerin

sonucunun ortaya çıkmadan karşılaşılabilecek risklerin tespit edilmesi ve buna uygun yeni kararların alınması ihtiyacı iç denetimi zorunlu kılmaktadır.

2.2. İÇ DENETİMİN TANIMI

İç denetimin tarihi çok öncelere dayanmakla birlikte, modern anlamda iç denetim faaliyetleri 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren yapılmaya başlanmıştır. İç denetim kavramının neyi ifade ettiği veya iç denetim faaliyetinin neleri kapsadığı konusunda çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Öncelikle iç denetim faaliyeti, mevcut örgüt faaliyetlerinin değerlemesinin bizzat örgüt içerisinde yer alan belli niteliklere sahip uzman kişilerce yapılması ve buna uygun bir takım çözüm önerilerinin sunulması olarak örgüt yönetimine alacakları kararlarda yardımcı olmak şeklinde ifade edilebilir. İç denetim kavramı ise yapılan bu faaliyetlerin adıdır.

İç denetim, kapsam itibarıyla diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlı ve bu denetim türlerini de içine alan bir denetim türüdür. Örgüt ile ilgili ve örgüt tarafından yerine getirilen her türlü denetim iç denetimin konusunu teşkil eder. İç denetimin mutlaka finansal olaylara ilişkin olması gerekmez ve yine denetim sadece olayların parasal değerleri ile ilgilenmez.⁴²

Diğer bir açıdan iç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim örgüt içerisindeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır. Bu açıdan iç denetim çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.⁴³

1941 yılında kurulan İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetimi şu şekilde tarif etmektedir. İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve

⁴² ÖZER Mevlüt; **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim-I**, Özkan Matbaacılık, 1997, s. 67.

⁴³ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 15.

danışmanlık faaliyetidir.⁴⁴ Bu tanım tüm dünyada kabul görmüş ve uluslararası bir nitelik kazanmıştır.

Daha geniş bir tanımlama ile iç denetim; örgütlerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı⁴⁵ olan ve gerek özel sektörde gerekse özel sektörden etkilenen kamu sektöründe yönetim faaliyetinin neredeyse olmazsa olmaz bir fonksiyonu haline gelen bir disiplindir.

2.3. İÇ DENETİM FAALİYETİ VE KAPSAMI

İç denetim, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun faaliyetlerinin tümünü kapsar. İç denetim faaliyeti risk değerlendirmesini esas alır. Bu faaliyet; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerle mücadele konularında yeterliliğinin ve etkinliğinin belirlenmesini de kapsamakta olup bu riskler şunları içermektedir.⁴⁶

- Operasyonel ve finansal bilgiler güvenilmez, yanlış veya eksik olabilir;
- Operasyonel faaliyetler verimsiz olabilir ve etkin olmayabilir;
- Varlıklar ve bilgi veya insan gibi finansal ve diğer varlıklar manipüle edilmiş veya kurumdan çıkartılmış olabilir;
- Kurum kanunları, yönetmelikleri veya iç politikaları ihlâl edebilir;
- Etik kültür yasadışı eylemleri veya uygun olmayan davranışları destekliyor olabilir.

Risk esasına dayanan iç denetim faaliyeti, burada sayılan risklerin tanımını ve derecelendirmesini yaparak en uygun çözüm önerilerini üst yönetime sunan bir faaliyettir.

⁴⁴ PICKETT K.H.Spencer; **The Internal Auditing Handbook**, 2003, s. 239.

⁴⁵ PICKETT K.H.Spencer; a.g.e., s. 239.

⁴⁶ **Avrupa'da İç Denetim**; Konum Raporu, TİDE, Çeviri, s. 27., Erişim 20.06.2007, www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005.

İç denetim faaliyeti, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü(IIA)'nın yaptığı tanıma göre güvence sağlama ve danışmanlık hizmetlerinden oluşmaktadır.

Güvence hizmetleri; iç denetçinin bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, eldeki bulguları objektif bir şekilde değerlendirmesini içerir.⁴⁷ Bu bakımdan güvence sağlama hizmeti, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.⁴⁸ Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam (ayrıntılı durum tespit çalışması) denetimine yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.⁴⁹

Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup, genellikle görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilir. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı değerlendirmeyi kabul eden müşteri ile iç denetçi arasındaki sözleşmeye tabidir.⁵⁰

İç denetim standartlarına ekli terimler sözlüğüne göre danışmanlık hizmetleri, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.⁵¹

⁴⁷ **Uluslararası İç Denetim Standartları**-Mesleki Uygulama Çerçevesi; Türkiye İç Denetim Enstitüsü-The IIA Research Foundation, Deloitte, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No: 3, s. 3.

⁴⁸ **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**; Md. 5.

⁴⁹ Uluslararası İç Denetim Standartları; a.g.e., s. 26.

⁵⁰ Uluslararası İç Denetim Standartları; a.g.e., s. 3.

⁵¹ Uluslararası İç Denetim Standartları; a.g.e., s. 25.

Genel bir bakış açısından ve faaliyet olarak iç denetimin kapsamını,⁵²

- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
 - Risk yönetim sistem ve yöntemleri uygulamasının incelenmesi,
 - Yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,
 - Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi,
 - Her türlü kurum, işlem ve faaliyetlerinin yasal düzenlemelere, standartlara ve önceden belirlenen kural ve yöntemlere uygunluğunun incelenmesi,
 - Talep edilen danışmanlık hizmeti konusunda çeşitli tavsiyelerde bulunulması,
 - Raporlamanın doğruluğu, güvenilirliği ve zamanlamasının kontrol edilmesi,
 - İnceleme ve değerlendirmelerin raporlanması ve tavsiyelerde bulunulması,
- şeklinde özetlemek mümkündür.

2.4. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

İç denetimin temel özelliklerini; fonksiyonel bağımsızlık, kuruma değer katma, güvence sağlama, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı sağlama, danışmanlık ve standartlara göre yürütülme olarak sıralamak mümkündür.⁵³

2.4.1. FONKSİYONEL BAĞIMSIZLIK

İç denetim faaliyeti bir kurmaylık faaliyetidir. İç denetçilerin diğer bölümlerden bağımsız olmaları ve görevlerinin tarafsız olarak yürütmeleri arzulanır.⁵⁴

⁵² **Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler İle İlişkisi; Danışma Belgesi**, Türkiye Bankalar Birliği, Temmuz 2000, s. 3.

⁵³ ARCAĞÖK M.Sait; Ertan ERÜZ; **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Hesap Uzmanları Derneği, 2006, s. 192.

⁵⁴ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 176.

İç denetim faaliyeti, denetlediği faaliyetlerden bağımsız olmalıdır. İç denetim faaliyeti, görev kapsamının belirlenmesi, görevlerin yerine getirilmesi ve alınan sonuçların raporlanarak iletilmesi konularında da her türlü müdahaleden uzak olmalıdır. Sürdürülebilir bir bağımsızlığı garanti etmek için, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak, denetim komitesine, idari olarak ise, kurum içinde uygun bir üst hiyerarşik düzeye(icra başkanı düzeyinde bir kişiye) bağlı olmalıdır.⁵⁵

Bu itibarla bir taraftan kurum içerisinde yönetimin bir parçası olan iç denetim, işlevsel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunduğu için kurumlarda şeffaflık ve yönetsel hesap verebilirlik anlayışının gelişmesine önemli bir katkı sağlamaktadır.

2.4.2. KURUMA DEĞER KATMA

İç denetim faaliyeti, kuruma ve kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık yapmak suretiyle, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç⁵⁶ olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurum içerisinde yer alan denetim komitesinin, iç kontrollerin kalitesi konusunda, icra başkanı dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması veya aynı şekilde icra başkanının diğer bölüm yöneticileri dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması iç denetimin bir kuruma değer kattığı yollar olarak gösterilebilir.⁵⁷

⁵⁵ Avrupa'da İç Denetim, a.g.e., s. 28.

⁵⁶ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 176.

⁵⁷ Avrupa'da İç Denetim, a.g.e., s. 37.

2.4.3. RİSK YÖNETİMİ VE YÖNETİŞİM SÜREÇLERİNE KATKI SAĞLAMA

İç denetim, kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak⁵⁸ suretiyle, kurum yönetimine risk yönetimi çerçevesinin iyi ve etkin çalıştığı ve risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda güvence sağlamış⁵⁹ olmaktadır. Dolayısıyla iç denetim kurum içerisinde risk yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına ve bu sayede yönetim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak yönetime yardımcı olmaktadır.

2.4.4. GÜVENCE SAĞLAMA

İç denetim, gerek kurum yönetimine gerekse kurumla ilgili olanlara, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğu; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediği; üretilen bilgilerin doğruluğu ve tamlığı; varlıklarının korunduğu; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiği konusunda yeterli güvence vermektedir.⁶⁰

2.4.5. DANIŞMANLIK HİZMETİ SAĞLAMA

İç denetim, kuruma güvence sağlamanın yanında kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde de bulunmaktadır.

Yapılan öneriler bir denetim faaliyeti sonunda düzenlenen denetim raporunda yer aldığı gibi, doğrudan iç denetim biriminden istenen danışmanlık faaliyeti kapsamında düzenlenen raporlarda da yer almaktadır.

⁵⁸ ARCAGÖK M.Sait; Ertan ERÜZ; a.g.e., s. 193.

⁵⁹ Avrupa'da İç Denetim, a.g.e., s. 21.

⁶⁰ **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**; Md. 5.

2.4.6. STANDARTLARA GÖRE YÜRÜTME

Esas olarak kuruma değer katmak amacıyla yapılması öngörülen iç denetimin, kendisinden beklenen bu amaca ulaşılması ancak uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun olarak yerine getirilmesi halinde mümkündür. Aksi takdirde, yapılan denetim bir iç denetim faaliyeti olarak kabul edilmeyecektir.

2.5. İÇ DENETİMİN AMACI

Çok genel bir yaklaşımla iç denetimin amacı, örgüt varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerinin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır.⁶¹

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.⁶²

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi, her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifade ile iç denetim birimi işletme/örgüt içerisinde faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden bir birim olarak tanımlanmıştır.⁶³ İç denetim üst yönetim için aynı zamanda müşavirlik/danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunmaktadır.⁶⁴

⁶¹ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 15.

⁶² Avrupa'da İç Denetim; a.g.e., s. 27.

⁶³ SAKA Tamer; "İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi", **İç Denetim Dergisi**, Sonbahar 2001, Sayı: 1, s. 50.

⁶⁴ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 15.

İç kontrol sisteminin bir anlamda sigortası olarak görülebilecek iç denetim, aynı zamanda örgüt içerisinde var olan iç kontrol sisteminin verimli ve etkili bir şekilde işlemesi açısından önemli bir faktördür. Bu açıdan etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında önemli bir faktör de, örgüt içindeki iç denetim ortamının varlığıdır.⁶⁵

İç denetim faaliyetinin en önemli amacı örgüt yönetimine verdiği güvence ve danışmanlık hizmeti sayesinde örgüte gerek mali gerekse yönetim bakımından katma değer meydana getirmek ve bu yolla örgüt amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olmaktır.

2.6. İÇ DENETİM TÜRLERİ

İç denetim, bir taraftan kapsam itibarıyla kurumun mali ve mali olmayan bütün faaliyetlerini içine aldığı için, genel olarak konu bazında yapılan sınıflandırmaya giren mali denetim, uygunluk denetimi ve performans(faaliyet) denetimlerinden oluşmakta, diğer taraftan bunlara ek olarak kurumun sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkinliğinin denetimini ve bilgi teknolojileri denetimini de kapsamaktadır. Bu itibarla iç denetim en geniş denetim şekli olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu denetim türlerinin tanımları aşağıdaki gibidir.⁶⁶

2.6.1. MALİ DENETİM

Mali denetim veya mali tabloların denetimi, mali tabloların ve bunların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve raporlanmasını kapsamaktadır.

2.6.2. UYGUNLUK DENETİMİ

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

⁶⁵ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 176.

⁶⁶ **Glossary of Definitions** Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control; Versiyon of November 11, 2005.

amacıyla incelenmesidir. Uygunluk denetimi üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi kuruluş dışından da olabilir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.⁶⁷

2.6.3. PERFORMANS DENETİMİ

Faaliyet denetimi olarak da ifade edilen bu denetim şeklinde kurumun önceden saptanmış hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı ölçülmeye çalışılır.⁶⁸ Bu açıdan performans denetimi, kurum faaliyetlerini yürütmek üzere kullanılan kaynakların verimlilik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik yönlerinden denetlenmesidir.

2.6.4. SİSTEM TABANLI DENETİM

İç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işleyip işlemediğinin ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesidir. İç kontrolün önemli bir parçası olan iç denetim aynı zamanda iç kontrol sisteminin amaca uygun şekilde çalışmasını ve karşı karşıya kaldığı riskleri en aza indirilmesi konusunda güvence sağlamaktadır. İşte bu sonucun elde edilebilmesi sistem veya sistem tabanlı denetimin yapılmasına bağlıdır.⁶⁹

2.6.5. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ DENETİMİ

Günümüzde pek çok kurum işlem ve faaliyetlerini sanal ortamda takip etmektedir. Sanal ortamlarda üretilen bilgi ve bu ortamlar her zaman bazı risklere maruz kalabilirler. Bilgi teknolojileri veya bilişim sistemleri denetimi, kurumlarda bilgi üreten sistemin ve üretilen bilgilerin güvenilirliği ile denetimde ihtiyaç duyulan bilgilerin yeterliliğinin incelenmesidir. Bu denetim türü, aynı

⁶⁷ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 14.

⁶⁸ GÜREDİN Ersin; a.g.e., s. 15.

⁶⁹ ARCAGÖK M.Sait; Ertan ERÜZ; a.g.e., s. 204.

zamanda denetlenen birimi tarafından depolanan verilerin sürekliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için de kullanılır.

2.7. İÇ DENETİM-İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

İç denetim ile iç kontrol arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki söz konusudur. Bu nedenle, iç denetimin doğru değerlendirilebilmesi bakımından iç kontrol kavramı üzerinde kısaca durmak faydalı olacaktır.

İç denetim iç kontrolün önemli bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Kuruluş açısından iç kontroller kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamaya çalışan bütün faaliyetler biçiminde tanımlanmaktadır. Daha açık bir ifade ile bu kavram, organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları kapsayan bir yönetim aracıdır.⁷⁰

İç kontrol sistemi ile, işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapmaları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlanarak örgütte kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir.⁷¹ Bu yönüyle iç kontrol sistemine, farklı önlemlerden oluşan bir oto kontrol sistemi olarak bakılabilir.

İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıda sıralanan hedefleri gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır.⁷²

⁷⁰ ÖZEREN Baran; **İç Denetim, Standartları Ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Sayıştay Yayınları, 2000, s. 3.

⁷¹ KAVAL Hasan; a.g.e., s. 122.

⁷² **INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Sayıştay Yayınları, Çeviren Baran ÖZEREN, 2006, s. 6.

- Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme;
- Hesapverme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme;
- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma;
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.

Söz konusu bu amaçların yerine getirilmesi bakımından dikkat edilecek en önemli unsur kuşkusuz örgüt içindeki iç kontrol sisteminin güvenilirliğidir. Bunu tespit etmenin yolu ise iç kontrol sisteminin bir kritiğe tabi tutularak gözden geçirilmesidir. Gözden geçirme durumu bizi denetim yapmaya götürecektir. Bu bakımdan iç denetim, esasında iç kontrolün daha etkin ve verimli işlemesine katkı sağlayan etkili bir iç kontrol aracıdır denilebilir. Esas itibarıyla örgüt işleyişi içerisinde hata, yanlış, düzensizlik ve suistimalin önüne geçmek için oluşturulan iç kontrol sisteminin, işleyen bir süreç içerisinde kendisinden beklenenleri verip vermediği, ancak geçmişe doğru yapılacak bir iç denetimle mümkün olacaktır. Bu itibarla iç denetim, dinamik bir yapı olan iç kontrol sisteminin sigortası olarak kabul edilebilecek bir parçası ve etkili bir aracıdır.

İç kontrol, bir organizasyonun karşı karşıya kaldığı değişimlere sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir. Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan bu sürece müdahil olmak durumundadır.⁷³

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi yönetimin sorumluluğundadır. Mevcut iç kontrol sistemi hataların ortaya çıkarılması ve risklerin önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir.

⁷³ **INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Sayıştay Yayınları, Çeviri, Baran ÖZEREN, 2006, s. 6.

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. Öte yandan güçlü ve etkin bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetiminde işini azaltarak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlar.⁷⁴

2.8. İÇ DENETİM-DIŞ DENETİM İLİŞKİSİ

Dış denetim, kurumun kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı tarafından denetlenmesidir. Bu bakımdan dış denetim bağımsız denetim olarak da ifade edilmektedir.

Esas olarak geçmişe ait finansal verileri değerlendirmek üzerine odaklanan dış denetimin tersine iç denetim, faaliyetlerin etkinliğinin, yönetim bilgi sistemlerinin, etik ve sosyal süreçlerin devamlı olarak detaylı bir biçimde incelenmesini içerir.⁷⁵

Güvenilir ve etkin bir iç denetim dış denetim için de en önemli güvenceyi oluşturur. Gerekli niteliklere sahip bir iç denetimin varlığı, dış denetimi kolaylaştırabileceği gibi, dış denetim bazen de iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve güvenilirliğini esas alan bir incelemeyi yeterli görebilir. Bu da dış denetim kurumlarının iç denetçilerle yakın ilişki kurmalarının ve çoğu zaman da işbirliği içinde çalışmalarını zorunlu kılar.⁷⁶

⁷⁴ ÖZEREN Baran; a.g.e., s. 5.

⁷⁵ Avrupa'da İç Denetim, a.g.e., s. 37.

⁷⁶ KÖSE H. Ömer; a.g.e., s. 47.

Bununla birlikte dış denetçilerle iç denetçiler arasında bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dış denetçiler, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadırlar. Onların bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadırlar. Dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçilerin temel hedefi ise daha önce kurulmuş ve uygulanmakta olan mali sistemlerin değerlendirilmesidir.

Kaynakların etkin olarak kullanılması için denetim görevinin koordineli bir şekilde yapılması faydalı olacaktır. Hem iç hem de dış denetçiler, denetim planlaması yaparken, denetime ilişkin veriler toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanabilirler.

2.9. KAMU İÇ DENETİMİNDE FARKLI ÜLKE MODELLERİ

İç denetim uygulamaları bakımından ülkeler arasında büyük farklılıklar görülmektedir. Bu konuda Avrupa ülkeleri arasında iki geleneksel yaklaşım mevcuttur. Bunlar; harcama öncesinde mali sorumluluğun daha çok merkezi yönetime ait olduğu Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerde uygulanan merkeziyetçi yaklaşım ile harcama öncesinde sorumluluğun genel itibariyle yönetime ait olduğu ve merkezi yönetimin harcama sonrasında devreye girdiği İngiltere ve Hollanda gibi ülkelerde uygulanan ademi merkeziyetçi yaklaşımlardır.⁷⁷

5018 sayılı kanun öncesinde ülkemizde de uygulanan merkezi modelde Maliye Bakanlığı bütçeyi hazırlamanın yanında, "sayman" ve "bütçe dairesi başkanı" ünvanlı kendi personelini diğer bakanlıklara yerleştirmek suretiyle harcama öncesi kontrol yapmaktadır. Bu yapıda iç denetim kapsamında değerlendirilebilecek faaliyetler yine Maliye Bakanlığı personeli olan denetim

⁷⁷ Bu bölümün hazırlanmasında www.bumko.gov.tr internet adresindeki "İç Denetim ve Türkiye Uygulaması" başlıklı denetim dokümanından yararlanılmıştır. Erişim 25 Eylül 2007.

elemanları tarafından yapılmaktadır. Aynı zamanda sistematik olmasa da, her kamu kurumunun kendi müfettişleri tarafından da benzer denetim çalışmaları yapılabilmektedir.

Ademi merkeziyetçi yapıda her bakanlık kendi bütçelerinden harcama yapılması konusunda bağımsız ve harcama sırasında gerekli kontrol ve güvenlik önlemlerini almaktan tümüyle sorumludur. Bu yapıda iç denetim, her bakanlığın kendi bünyesinde yer alan denetim elemanları tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak, yasal uygunluk, iç kontrol ve bilgi teknolojisi denetimlerini de kapsayacak şekilde yapılmaktadır.

Merkezi ve ademi merkeziyetçi yapılar dışında ABD, Almanya ve İsveç gibi bazı ülkelerde iç ve dış denetim fonksiyonlarının birleştirilmesini kapsayan karma modeller de vardır. Ancak bu karma modellerde, iç ve dış denetim birbirini tamamlayan bir sistem olarak görüldüğü gibi, biri diğerinin alternatifi olarak da kabul edilmektedir. Aslında bu durum her ülkenin kendilerine özgü şartlarından kaynaklanmaktadır. Örneğin ABD’de, iç denetim üst yöneticiye bağlı olarak yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak şekilde yapılandırılmıştır. Her kamu kuruluşunun iç denetim biriminin başında yer almak üzere üst yöneticiye bağlı Genel Müfettiş oluşturulmuştur. Ancak üst yöneticinin, Genel Müfettişin gerekli göreceği her hangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş hazırladığı raporları bir yandan doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye sunmakta, diğer yandan da Kongre’ye yaptığı çalışmalar hakkında bilgi vermektedir.

Almanya’da uygulanan sistemde, iç denetim kamu kuruluşlarının kontrol sistemlerinin bir parçası olmak yerine dış denetimin parçası olarak görülür. İç denetim elemanlarının kadroları çalıştıkları kuruluştaki bulunmasına rağmen, Federal Denetim Mahkemesi(Sayıştay)’nin gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesiyle denetim yapar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunar. Bu modelde geleneksel iç denetim rolünden ziyade harcama öncesi ön denetim rolü ifa edilir. İsveç’te ise, İsveç Denetim Ofisi(Sayıştay), Maliye Bakanlığı

bünyesinde merkezi devlet yapısının bir parçası olarak yer alır. Bununla birlikte yönetimden tamamen bağımsız olarak inceleme konularını seçme ve rapor yazma gibi tam bağımsız olarak faaliyet gösterir. Bu birimin başkanı Genel Müfettiş unvanını taşır ve Bakanlar Kurulu tarafından altı yıllık bir süre için seçilmektedir.

2.10. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM

Türkiye'de iç denetim olgusu oldukça yeni sayılır. Özel sektör açısından Türk Ticaret Kanunu'nda(TTK) öngörülen denetim komitesi söz konusu olsa da, bu kapsamda yapılan denetimleri modern anlamdaki iç denetim kapsamında değerlendirmek pek mümkün değildir. Ancak, her ne kadar yasal bir zorunluluk olmasa da, piyasada faaliyet gösteren büyük ölçekli pek çok işletme kendi bünyesinde modern anlamdaki iç denetim sistemini kurmuş bulunmaktadır. Diğer taraftan henüz hazırlık aşamasında bulunan yeni TTK tasarısında da, yine doğrudan bir iç denetim sistemi öngörülmemiş olup, Türkiye'ye has bazı özellikler dolayısıyla bir takım yenilikler getirilmektedir.

Tasarı ile, kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak, "risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesi"nin kurulması, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde zorunlu hâle getirilmektedir. Bu komite gerçekte "denetim komitesi" veya "iç denetim komitesi"nden farklıdır. Ancak her iki komite aynı komitede de birleştirilebilir. Türkiye gerçeği bakımından iç denetim komitesi yanında risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesi özel bir önem taşımaktadır.

2000'li yıllara doğru bankacılık alanında yaşanan iflas ve el koymalar sonrasında bu sektöre ait iç denetimle ilgili bazı düzenlemelerin yapılmasının bir zorunluluk arz etmesi karşısında, 25.04.1985 tarihli ve 3182 sayılı Bankalar Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve yerine 18.06.1999 tarih ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu yürürlüğe konmuştur. Bu kanun ile ilk defa bankalar için iç denetim konusunda yasal bir zorunluluk getirilmiş ve "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik" çıkarılmıştır.

Sonrasında 4389 sayılı kanunu yürürlükten kaldıran 19.10.2005 tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte bankaların bir denetim komitesi kurmaları zorunlu tutulmuştur. Denetim komiteleri, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini izlemek ve iç denetim işlevlerinin sürdürülmesini sağlamakla görevli ve sorumludur. Ayrıca 5411 sayılı kanun gereğince çıkarılan ve 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikle bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlü tutulmuşlardır.

İç denetim sistemiyle ilgili yapılan ve yapılması öngörülen bu değişiklikler sadece özel sektörle sınırlı kalmamış, özellikle ülkemizde yaşanan ekonomik krizle birlikte karşılaşılan yolsuzlukların yanı sıra, Avrupa Birliği uyum ve müzakere süreci sayesinde kamu mali yönetiminde de köklü değişikliklere gidilmiştir. Bu kapsamda çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ilk defa kamuda iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk yönetimi ile ilgili uluslararası standartlara uygun yasal düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı kanunla birlikte, iç denetimde Fransa'dan esinlenerek ülkemizde uygulanan merkezi yaklaşımdan vazgeçilerek ademi merkezîyetçi yaklaşımın benimsenmesi öngörülmektedir. Çalışmamızın ana konusu olan kamu mali yönetiminde iç denetim, ayrı bir bölüm halinde ele alınacağından burada üzerinde durulmayacaktır.

2.11. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ KURUMLAR

Çağdaş iç denetim anlayışının oluşmasında önemli bir yapı taşı olarak nitelendirilen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü(IIA)'nın 1941 yılında New York'ta kurulması ile birlikte iç denetim, dünyada profesyonel bir mesleki disiplin

haline gelmiş ve bu bağlamda uluslararası mesleki standartlar ve etik kurallar oluşturulmuştur.

ABD'de başlayan örgütlenme, 1982 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu(ECIIA)'nın kurulması ile mesleğin Avrupa Birliği'nde statüye kavuşmasını sağlamıştır. ECIIA, büyük Avrupa ekonomik bölgesi içindeki ülkelerde kurulu bulunan ulusal iç denetim derneklerinin oluşturduğu bir konfederasyondur.

Ülkemizde ise 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü(TİDE) ile ulusal mesleki örgütlenme gerçekleşmiştir. TİDE ile başlayan ulusal mesleki örgütlenme, Türkiye'de iç denetimin uluslararası sertifikasyonu için imkân sağlamıştır.⁷⁸

5018 sayılı kanun kapsamında kurulan ve kamu mali yönetimimizde iç denetimin kurumsallaşması bakımından önemli görevler üstlenmiş olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu(İDKK) Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

2.12. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

2.12.1. GİRİŞ

İç denetim standartlarına geçmeden önce, IIA Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen Meslekî Uygulama Çerçevesi hakkında kısa bir bilgi vermek gerekir.

1999 yılının Haziran ayında IIA Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen Meslekî Uygulama Çerçevesi,⁷⁹ bir disiplin ve meslek olarak bütünlük ve uyum içerisinde faaliyet gösteren iç denetim sistemi için faydalı olan kavramların, yöntemlerin ve tekniklerin geliştirilmesi, yorumu ve uygulanmasını kolaylaştıran yapısal bir taslaktır. Özellikle, Meslekî Uygulama Çerçevesi'nin tüm amacı,

⁷⁸ www.denetimnet.net, Erişim 15.03.2006.

⁷⁹ www.tide.org.tr, Erişim 20.06.2006.

mevcut ve geliştirilmekte olan uygulama kılavuzunu bütün yönleriyle, iç denetçilerin anında ve kolayca ulaşabileceği bir tarzda düzenlemektir. Meslekî Uygulama Çerçevesi, mevcut ve gelecekteki iç denetim uygulamalarını kuşatmak suretiyle, uygulayıcıların, gittikçe artan yüksek kaliteli iç denetim hizmet talebini karşılayabilmelerine yardımcı olmak amacındadır.

Meslekî Uygulama Çerçevesi, üç bölümden oluşur. Birinci bölüm (Zorunlu Kılavuz) işin özünü oluşturan konulardan oluşmaktadır. Bunlar; Etik Kuralları ve Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları(Standartlar)'dır. Zorunlu Kılavuz, taslak oluşturma sürecinde iç denetim dünyasının değerlendirme ve tartışmasına açılmış olup bugün iç denetimin meslekî uygulamasında temel kabul edilmektedir. Tüm iç denetçiler, çalışmalarını Standartlara uygun olarak yapmakla yükümlüdür.

İkinci bölümdeki kılavuz (Uygulama Önerileri), IIA tarafından şiddetle tavsiye edilmekte ve desteklenmektedir; ancak uyulması zorunlu değildir. Uygulama Önerileri, Standartların yorumlanmasında veya belirli iç denetim ortamlarında uygulanmasında yardımcı olabilir.

Kılavuzun üçüncü bölümü (Geliştirme ve Uygulama Yardımları) IIA tarafından geliştirilen ve/veya desteklenen birçok maddeyi kapsamaktadır. Bu bölüm Zorunlu Kılavuz veya Uygulama Önerileri'nde yer alma kriterini sağlayamayan ancak iç denetim meslekî uygulamaları ile ilgili olan araştırma çalışmalarını, kitapları, seminerleri, konferansları ve diğer ürün ve hizmetleri kapsamaktadır.

2.12.2. STANDARTLAR

İç denetim mesleki uygulama standartları olarak da ifade edilen iç denetim standartları, iç denetim birimi tarafından yerine getirilen faaliyetlerin değerlendirme ve ölçülme kriterlerini açıklamaya yönelik standartlardır.⁸⁰

⁸⁰ AKSOY Tamer,a.g.e., s. 127.

İç denetim faaliyetleri, çok çeşitli hukuki ve kültürel ortamlarda; amacı, boyutu, karmaşıklığı ve yapısı çok farklı kurumlarda, kurum içinden veya dışından kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıkların, her ortamdaki iç denetim uygulamasını etkilemesine rağmen, iç denetçilerin sorumluluklarının yerine getirilmesi söz konusu olduğunda Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları'na (kısaca Standartlar'a) uyum, hayati önem arz eder. İç denetçilerin Standartlara uyumunun hukuken kısmen engellenmesi durumunda, iç denetçiler Standartların diğer kısımlarına uymalı ve uymadıkları kısımla ilgili olarak özel durum açıklaması yapmalıdır.

Standartlar, gerek kurum gerekse denetçi açısından, iç denetimin yerine getirilmesi sırasında rehberlik sağlar. Standartlar, iç denetim faaliyetlerinin niteliğini, iç denetim yönetmeliğinin ve yıllık faaliyet planının kilit unsurlarını, görevin ifası ve sonuçların değerlendirilmesi esaslarını ve hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını tanımlar.

Standartlar, Nitelik (Attribute), Performans (Performance) ve Uygulama (Implementation) olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Nitelik Standartları, iç denetim 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 güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi belirli görev türlerine tatbik edilir.⁸¹

2.12.3. STANDARTLARIN DİNAMİK OLMASI

IIA, Standartlarda değişen koşullara uygun cevap verebilmesini sağlamak bakımından zaman zaman bir takım değişikliklere gitmektedir. Standartların geliştirilmesi ve yayınlanması devamlı bir süreçtir.⁸² Bu itibarla standartların

⁸¹ Uluslararası İç Denetim Standartları; a.g.e., s. 4.

⁸² Uluslararası İç Denetim Standartları; a.g.e., s. 4.

dinamik yönü ağır basmaktadır. Zaten IIA bu konuda tavsiye ve yorumların kendisine gönderilmesini beklemektedir.

Sürekli yenilenen Standartlar, dönemsel olarak IIA İç Denetim Standartları Kurulu (Internal Auditing Standards Board) tarafından onaylanmaktadır. Değişikliklerin yapılmasından önce Kurul, ilgili değişiklikleri, ekleme ve çıkarmaları içeren bir taslak metni, kamuoyunda tartışılmak ve değerlendirilmek üzere yayınlamaktadır. Bu tartışma ve değerlendirme süreci, Standartların geliştirilmesinde önemli bir adım olarak kabul edilebilir.

2004 yılı ocak ayından itibaren geçerli olmak üzere, IIA'nın İç Denetim Standartları Kurulu tarafından önemli ölçüde yenilenen Standartlar, günümüzün risk yönetimi ve kurumsal yönetim gerekliliklerini karşılayacak şekilde ve danışmanlık faaliyetlerine ve görev sonuçlarının kurum dışı taraflara sunulması konularına temas edecek şekilde güncellenmiştir.

2.12.4. STANDARTLARIN AMAÇLARI

Standartların amaçları şunlardır.⁸³

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.

2.13. ETİK KURALLAR (MESLEKİ AHLAK KURALLARI)

İç denetim sisteminin tarafsızlığı ve güvence verme özelliği, bu alanda mesleki etik kurallarının belirlenmesini doğurmuştur. İç denetçilerin uyacağı etik

⁸³ Uluslararası İç Denetim Standartları; a.g.e., s. 3-4.

kurallar belirlenmek suretiyle iç denetim mesleği için bir etik kültür oluşturulması sağlanmaya çalışılmıştır. IIA iç denetçilerin uyacağı etik kuralları belirlemiştir. Bu kurallar, iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ilkeler ile davranış kurallarından oluşmaktadır.⁸⁴

Etik kurallar, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde görevli iç denetçilerin gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmasını, çalışmalarını dürüst ve objektif davranmak suretiyle yerine getirmelerini ve elde ettikleri bilgileri yetkilendirme olmaksızın açıklamamaları gerektiğini ifade etmektedir. Dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlikten oluşan etik kurallara tüm iç denetçilerin uygun davranmaları ve bu kuralları desteklemeleri gerekmektedir.

⁸⁴ ARCAGÖK M.Sait; Ertan ERÜZ; a.g.e., s. 224.

III. BÖLÜM

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİ VE DENETİMİ

3.1. KAMU YÖNETİMİ SİSTEMİ

3.1.1. KAMU YÖNETİM ANLAYIŞIMIZ

Türk kamu yönetimi hemen hemen her ülkede olduğu gibi iki seviyede örgütlenmiştir. Bunlar; merkezi ve yerel yönetimlerdir. 1982 Anayasasına göre idare, kuruluş ve görevleri ile bir bütündür ve idarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanmaktadır. Merkezi yönetim, merkezde bakanlık merkez teşkilatı, taşrada ise il(valilik) ve ilçe teşkilatı(kaymakamlık) şeklinde örgütlenmiştir. İllerin yönetimi yetki genişliğine dayanmaktadır. Birden fazla il ve ilçeleri içine alan bölgesel birimler de kurulabilmektedir.

Yerel yönetimler de ikiye ayrılır. Bunlar yer yönünden yerel yönetimler ve hizmet yönünden yerel yönetimlerdir. Yer yönünden yerel yönetimler il özel idareleri, büyükşehir belediyeleri, belediyeler ve köylerdir. Hizmet yönünden yerel yönetimler ise üniversiteler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarıdır. Normalde yerel yönetimlerin özerk bir yapıya sahip olduğu, organlarının seçimle geldiği ve merkezi yönetimle organik bağlarının olmadığı bilinmektedir. Ancak bu idareler üzerinde merkezi yönetimin vesayet denetimi vardır. Ayrıca hizmet yönünden yerel yönetimlerde merkezden yapılan atamalar bu idarelerin yerelliği konusunda önemli bir tartışma nedenidir. Özellikle üniversite rektörlerinin atanmasında son adım merkezi yönetim tarafından yerine getirilir.

Merkezi yönetimle yerel yönetim arasındaki görev, yetki ve hizmet dağılımına bakıldığında, Türkiye’de kamu hizmetlerinin çoğunun merkezi

yönetim tarafından yerine getirildiği görülmektedir. Sağlık, konut, eğitim, güvenlik, sosyal güvenlik, sosyal hizmetler gibi hizmetler merkezi yönetimin görev alanına girmektedir. Oysaki dünyanın birçok ülkesinde bu hizmetlerin çoğu yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilmektedir.

3.1.2. KAMU YÖNETİMİ VE KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİLİKLER

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.

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 giderilmesi⁸⁵ 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. Gerek kamu yönetimi gerekse kamu mali yönetimi alanında yaşanan sorunlar ve bunlara yönelik alınması gereken tedbirlere;⁸⁶

-VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu,

-VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı,

-2001, 2002, 2003 yılları programları,

-Ulusal Program (2001), (2003),

-Katılım Ortaklığı Belgesi,

-IMF'ye verilen niyet mektupları,

-Türkiye'de saydamlığın artırılması ve kamuda etkin yönetimin geliştirilmesi eylem planı (Bakanlar Kurulu Prensip Kararı),

-58 ve 59. Hükümet Programı ve Acil Eylem Planında yer verilmiştir.

⁸⁵ VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, www.dpt.gov.tr, Erişim 15.05.2006.

⁸⁶ ARCAĞÖK M.Sait; Ertan ERÜZ; a.g.e., s. 3.

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planından önceki VII. ve VI. 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.

Örneğin VI. Beş Yıllık Kalkınma Planının "Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi" başlıklı bölümde, "Kamu yönetimi, bilimsel araştırmalara dayalı, günün ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte, hizmette birlik ve yetki devri esaslarına göre oluşturulan bir teşkilat yapısına kavuşturulacaktır. Kamu yönetiminde verimlilik ve etkinlik ilkelerine bağlı kalınacak, performansın artırılması çalışmalarına hız verilecektir. Devlet vatandaş ilişkilerinde, vatandaşın beyanı esas alınarak idari usul ve işlemler sadeleştirilecek, vatandaşa götürülen hizmetin verimli, kaliteli ve hızlı olması temel ilke olacaktır. Kamu kuruluşlarının merkez-taşra teşkilatları arasında daha etkin bir ilişki kurulacak, plan ve program uygulamaları açısından kamu kuruluşları birbirleriyle coğrafi açıdan uyumlu hale getirilecektir. Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde, rasyonel bir personel politikası uygulanacak; dengeli, görev ve sorumluluklarla uyumlu bir ücret sistemi geliştirilecektir." denilmiştir.

Yine daha sonra 1997-2001 dönemini kapsayan VII. Beş Yıllık Kalkınma Planının "Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi" başlıklı bölümde, "Kamu yönetiminin hem merkezde hem de mahallinde yeniden yapılanması gereği devam etmektedir. Merkezi idare ve mahalli idareler ve aynı yöredeki mahalli idare birimlerinin arasındaki koordinasyon eksikliği sürmektedir. Mahalli ve merkezi idare arasında hizmet ve kaynak dengesi kurulamamış, yerinden yönetim ilkesi çerçevesinde mahalli idareler güçlendirilememiştir. Yerel nitelikli hizmetlerin büyük ölçüde merkezi idare tarafından yerine getirilmesi, halkın ihtiyaçları doğrultusunda etkili bir programlama yapılamaması idari etkinliği olumsuz yönde etkilemekte, mahalli idarelerin idari ve mali sorunlarının çözümünü merkezi idareden beklemesine yol açmaktadır. Aşırı merkezileşme sonucu görev, yetki, sorumluluk ve kaynak dağılımı açısından karmaşık bir idari, mali ve

hukuki yapı oluşmuş, kamu hizmetlerinde etkinlik, verimlilik ve rasyonel kaynak kullanımı gerçekleştirilememiştir.” denilmiştir.

Gerek VI. Beş Yıllık Kalkınma Planı gerekse VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda kamu yönetimindeki olumsuzluklara dikkat çekilmiş ve yenileştirme gereğinin bir ihtiyaç olduğu vurgulanmıştır. Ancak VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda ise, daha önceki tavsiye niteliğindeki öneriler sadece kamu yönetiminin iyileştirilmesi olarak değil, aynı zamanda kamu hizmetlerinde etkinliğin artırılması için kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması konusunda nelerin yapılması gerektiği verilen somut örneklerle ortaya konmuştur. Ayrıca VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları kapsamında hem “Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi Ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu” hem de kamu mali yönetimi ile ilgili olarak bizzat “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu” oluşturulmuştur. Her iki komisyon raporlarında da mevcut yapının günün koşullarına göre yeniden yapılandırılması gereğinin bir ihtiyaç olmaktan öte zorunluluk arz ettiği ifade edilmiştir. VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda aşağıdaki hususlar kamu yönetiminin sorunları olarak belirlenmiştir:⁸⁷

-Kamu yönetiminde insan kaynaklarını, yönetsel ilkeleri ve işleyişi de içine alan bütüncül, köklü ve kalıcı bir değişim ihtiyacı devam etmektedir. Bu çerçevede, kamu kuruluşlarının amaçlarında, görevlerinde, görevlerin bölüşümünde, teşkilat yapısında, personel sisteminde, kaynaklarında ve bunların kullanılış biçiminde, halkla ilişkiler sisteminde mevcut aksaklıkları ve eksiklikleri gidermek öncelikli gündem konusunu oluşturmaktadır.

-Bilim ve teknolojiye hızlı gelişmeler, toplumsal ihtiyaçların yanında bu ihtiyaçları karşılamak üzere kurulmuş bulunan kamu yönetiminin merkezi ve yerel düzeydeki örgütlenmesi ve işleyişinde de değişimi zorunlu kılmaktadır.

-Merkezi yönetimin görevlerindeki oransal artış, sistemin birçok noktada tıkanmasına ve işleme bozukluklarına yol açmakta; görevlerin merkez, taşra ve yerel

⁸⁷ VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, www.dpt.gov.tr, Erişim 15.05.2006..

yönetimler arasında ölçülü dağılımı yeterince sağlıklı biçimde gerçekleştirilememektedir.

-Halka dönük bir yönetim anlayışının yerleştirilmesi ve devletin teşkilat yapısının fonksiyonel hale getirilmesi önemini muhafaza etmekte, kamu kurum ve kuruluşlarında görev, yetki ve sorumluluk dengesinin iyi kurulamamış olması örgütsel etkililiği zayıflatmaktadır.

-Mevcut yapı, kamu kurumlarının değişen koşullara uyum sağlamasını zorlaştırmaktadır. Kamu hizmetleri halkın ihtiyaçlarını ve beklentilerini yeterince karşılayamamakta, kamu kurumlarındaki verimsizlik ve israf kamu kurumlarına olan güveni sarsmaktadır. İdari usul ve işlemlerin karmaşıklığı ve sayısının çok olması kamu kurumlarının etkin çalışmasını engellerken, özel sektörün ve vatandaşın kamu hizmetlerinden yararlanmasını güçleştirmektedir.

-Kamu sektöründe görev alanları, kuruluşların organizasyonları, kamu yöneticilerinin ve çalışanların yetki ve sorumlulukları ile iç kontrol mekanizmaları kanun ve yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Bu nedenle kamu yöneticilerinin eylem alanı ve takdir hakkı sınırlı kalmaktadır. Kamu yöneticilerinin eylem alanı, görev ve yetkilerinin açık bir şekilde belirlenememesi, kamu görevlilerinin inisiyatif kullanmalarında eksikliklere yol açmaktadır.

Diğer taraftan yapılan bütün çalışmalarda kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin sorunları olarak da aşağıdaki hususlara vurgu yapılmıştır.⁸⁸

-1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe 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.

-Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsayan tek bir mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulamamıştır.

⁸⁸ ARCAĞÖK M.Sait; Ertan ERÜZ; a.g.e., s. 3.

-Parlamentonun onayına sunulan bütçenin kapsamı konsolide bütçeyle sınırlı kalmıştır.

-Fon, özel hesap, döner sermaye gibi uygulamalarla bütçe dışı harcamalar artmıştır.

-Bütüncül bir mali yapının olmaması ve bütçe uygulamalarında yıl içi ödenek eklemeleriyle mali disiplin bozulmuştur.

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

-Kamu kaynaklarının kullanımında mevzuata uygunluk esas alınmış, etkililik, verimlilik ve tutumluluk ikinci planda kalmıştır.

-Katı ön mali kontrol uygulamaları harcamalarda gecikmelere neden olmuştur.

-Harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesi iyi kurulamamıştır.

-Bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol sürecinde idarelere yeterli esneklik tanınmamıştır.

-Sayıştay denetiminin kapsamı dışında kalan idare ve harcamalar artmıştır.

-Uluslararası standartlara uygun bir iç denetim sistemi oluşturulamamıştır.

-İç ve dış denetimde modern denetim teknikleri kullanılamamıştır.

-Bütçe kod yapısı ve muhasebe sistemi yetersiz kalmış ve bilgi iletişim teknolojilerinden yeterince yararlanılamamıştır.

Gerek kamu yönetiminde gerekse mali yönetimdeki aksaklıklar ve eksiklikler yukarıda belirtildiği üzere ortaya konmuş ve yapılması gerekenler de yine hazırlanan raporlarda açık bir şekilde dile getirilmiştir. Bu kapsamda özellikle kamu mali yönetimi bakımından VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları kapsamında hazırlanan Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu raporunda;⁸⁹

-Yeni bir bütçe sistemine geçilmesi ve daha önce bütçe dışında tutulan bazı harcamaların bütçeye dahil edilmesi,

⁸⁹ VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı; **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s. 6-21. Ankara, 2000. <http://ekutup.dpt.gov.tr/oik/kamumali/oik535.pdf>, Erişim 25.09.2006.

- Orta vadeli harcama sistemine geçilmesi,
- Mali saydamlığın(disiplinin) sağlanması,
- Stratejik önceliklere göre kaynak tahsisi,
- Meclisin bütçe üzerindeki doğrudan ve dolaylı etkinliğinin artırılması,
- Denetimin etkinliğinin artırılması ve performans denetimine geçilmesi,
- Koordinasyonun sağlanması, sorumlulukların yeniden belirlenmesi, hesap verilebilirliğin sağlanması ve diğer nedenlerden dolayı kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması önerilmiştir.

Diğer taraftan aynı kalkınma planı çalışmaları kapsamında hazırlanan Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi Ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporunda da kamu denetimi ile olarak,⁹⁰

- Halen yapılmakta olan hukukilik denetimleri yapılacak performans denetimleriyle desteklenmeli, gerek hukukilik gerekse performans denetimlerinin yapılmasında sistem tabanlı denetim teknikleri kullanılması,

- Denetimlerin planlı olarak yapılması ve denetim elemanlarının uluslararası denetim standartlarında öngörüldüğü şekilde bağımsızlıklarının sağlanması,

- Denetim birimleri arasında iletişimi sağlamak, ulusal denetim standartlarını yayımlamak, ilgili mercilere tavsiyelerde bulunmak ve böylece denetimde bağımsızlık ve mesleki özen ilkelerini gerçekleştirmek üzere, uluslararası kuruluşlar ve denetimle ilgili sivil toplum örgütlerinin de düzenleyici olarak iştirak edebileceği bir Denetim Şurasının oluşturulması,

- Denetimde görev alanların yasal olarak belirli güvencelere sahip olmaları için çerçeve yasa niteliğinde bir "Türk Denetim Yasası"nın ihdas edilmesi,

- Denetim elemanlarının günün koşullarına uygun eğitime tabi tutularak mesleki gelişimlerinin sağlanması,

⁹⁰ VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı; **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi Ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s. 42-44. Ankara, 2000. <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik527.pdf>, Erişim 25.09.2006.

-Her yıl sonu itibariyle her kuruluşun denetim organının denetim elemanlarınca tespit edilen hususları değerlendiren ve çözüm önerilerini içeren tek bir "Genel Durum Raporu" hazırlanmasının sağlanması,

- Mevcut mali yapının denetiminde verimlilik ve etkinliğin sağlanabilmesi, yetki ve görevler arasındaki kısmi belirsizliklerin giderilebilmesi amacıyla Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruluyla Sayıştay birleştirilmesi ve Sayıştay altında örgütlenmeye gidilmesi,

-Hiyerarşik denetime önem ve öncelik verilmesi,

-Denetimi yapılan kuruluşların iç denetim sistemlerinin amaçlarına uygun ve etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin denetlenmesi,

-Her kamu kuruluşunda bulunacak yakınma büroları aracılığıyla halkın dilek ve şikayetleri yönetime aktarılması, bu sorunlara ilgili en alt üiteden başlayarak çözüm getirilmeye çalışılması,

-İdare ile vatandaş arasındaki ilişkilerinde karşılaşılan uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir şekilde çözümü amacıyla, yönetimi yargı dışında denetleyen ama yönetime de bağlı olmayan ve halkın şikayetleriyle ilgili bir Kamu Denetçisi (ombudsman) sisteminin Türkiye'de de kurulmasının sağlanması,

hususlarına yer verilmiştir.

Yukarıda sayılan olumsuzluklar ve bu olumsuzluklara uygun çözüm önerilerinden sonra hem kamu yönetimi alanında hem de kamu mali yönetimi alanında bir takım kanuni düzenlemelere gidilmiştir.

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

1927 yılından beri uygulanan ve mali sistemimizin temel kanunu sayılan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu(GMK)'nu yürürlükten kaldıran 5018 sayılı

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu(KMYKK) 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve gecikmeli olarak 01.01.2006 tarihinden itibaren de uygulanmaya başlanmıştır.

Kamu yönetiminde temel değişiklikler öngören "Kamu Yönetimi Reformu" çalışmaları kapsamında 15.7.2004 tarihinde kabul edilen 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri Ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun (KYTİYYHK) ile gerek kamu yönetiminde gerekse kamu mali yönetiminde denetim konusunda önemli yenilikler getirilmek istenmiştir. Ancak, bu kanun Cumhurbaşkanı tarafından veto edilmiş ve Meclis tarafından da bir daha gündeme alınmamıştır.

10.07.2004 tarihinde kabul edilen 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Büyükşehir belediyelerinde, 03.07.2005 tarihinde kabul edilen 5393 sayılı Belediye Kanunu ile diğer belediye yönetimlerinde, 22.02.2005 tarihinde kabul edilen 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ile il özel idaresi yönetimlerinde, 26.05.2005 tarihinde kabul edilen 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu ile mahalli idare birliklerinde pek çok değişikliklere gidilmiş ve bir takım yenilikler getirilmiştir.

Yapılan bu kanuni düzenlemeler hiç şüphesiz pek çok yenilikler getirmekle beraber, istenilen etkilerin ortaya çıkıp çıkmadığı konusunda esaslı bir şeyler söylemek için henüz çok erkendir. Bununla beraber, Cumhurbaşkanı tarafından veto edilen KYTİYYHK, gerek veto gerekçeleri doğrultusunda gerekse dünyadaki uygulamalar ışığında yeniden ele alınarak yasalaştırılıp hayata geçirilmedikçe, diğer kanunlarla yapılanların istenilen ölçüde fayda getirip getirmeyeceği konusu tartışılmaya devam edecektir.

Diğer taraftan kamu yönetiminde uluslararası standartlara uygun temel ilkeler hayata geçirilmeden, hem kamu yönetiminde hem de mali yönetimde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması mümkün değildir. Her ne kadar,

kavram olarak mali yönetim idari yönetimden ayrı olarak düşünülebilirse de, günümüz uygulamaları açısından mali yönetim idari yönetimin sorumluluğunda olduğu için mali saydamlık ve hesap verilebilirlik, kurumların amaçlarına ulaşmada en önemli iki özellik olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.2. KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ

3.2.1. 1050 SAYILI KANUN UYGULAMASINDA

1927 yılından itibaren uygulanmaya başlayan 1050 sayılı GMK mali sistemimizin temel kanunudur. Bu tarihe kadar mali sistemde uygulanan kanun rumi 13 Şubat 1327 tarihli (27 Şubat 1912) Muaddel Usulü Muhasebei Umumiye Kanunu'dur.

1050 sayılı GMK'ya göre, devletin bütün gelir gider ve mallarının yönetim ve muhasebesi bu kanuna tabidir. Kanuna göre genel bütçe, katma bütçe ve özel bütçe olmak üzere üç çeşit klasik bütçe sistemi öngörülmüştür. Ancak bu bütçelerin dışında zamanla fon, döner sermaye, vakıf v.b. adlarla uygulanan bütçeler ortaya çıkmıştır. Genel bütçe, katma bütçe ve özel bütçeler için getirilen ve uyulması gereken bazı kurallar bu bütçeler için biraz esnetilerek uygulanmıştır ve özellikle denetim açısından kapsam dışı tutulmuştur.

Genel bütçe, merkezi idare kapsamındaki kurumlar ile bu kurumlara yardımcı kuruluşlar ve yüksek yargı organlarının bütçesini; katma bütçe, giderleri özel gelirlerle ve genel bütçeden verilen ödeneklerle karşılanan ve genel bütçe dışında yürütülen bütçeleri; özel bütçe ise yerel gider ve geliri kapsayan bütçeleri ifade etmektedir. Genel olarak hizmet yönünden yerel yönetimlerin bütçeleri katma bütçe, mahalli idarelerin bütçeleri de özel bütçe olarak adlandırılmaktadır. Kendi kanunlarında özel hükümler saklı kalmak kaydıyla genel bütçe dışındaki bütçelerde de yine bu kanun uygulanacaktır.

Kanunda mali yönetim sürecinde görev alanlar, tahakkuk memurları, saymanlar ve ita amirleridir. İta amirliği, saymanlık ve tahakkuk memurluk-

larından ikisi bir kişide birleşmemektedir. Mali sorumluluk bunlar arasında paylaştırılmıştır. Ancak bir komisyon veya kurul gibi bir organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan bazı ödemelerde tahakkuk memuru ve saymanla birlikte, söz konusu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişiler de sorumlu tutulmaktadır.

Gelirleri ve hasılatı tarh ve tahakkuk ettirip toplanabilir duruma getirmek gelir tahakkuk memurlarına, giderleri tahakkuk ettirmek gider tahakkuk memurlarına, tahakkuk eden giderleri ödetmek ita amirlerine ve gelir toplama ve gider ödeme işlerini yürütme saymanlara verilmiş görevlerdir.

Gelir ve gider tahakkuk memurları ile saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludurlar. Genel olarak tahakkuk memuru ile saymanın mali anlamda kusursuz sorumluluğu bulunurken, ita amirlerinin sadece gözetim sorumlulukları bulunmaktadır. Ancak, memurların kanuna aykırılığını ileri sürüp yapılmasından sakındıkları ödemelerin yerine getirilmesi ita amirleri tarafından yazılı olarak tebliğ edilirse, sorumluluk emri veren ita amirlerine ait olmaktadır.

Kanuna göre ita amirleri birinci derece ve ikinci derece ita amirleri olarak ikiye ayrılırlar. Birinci derece ita amirleri bakanlardır. Bakan genel olarak bütçenin sahibidir. Ancak taşrada Bakan adına harcamaların yapılması vali, kaymakam ve il müdürü gibi bulunulan yerdeki en yetkili kişilere devredilmiştir. Taşrada vali ve kaymakamlar genel bütçe açısından ikinci derece ita amiridirler. Katma bütçe ve özel bütçelerde en üst yönetici(örneğin bir üniversitede rektör, bir belediyede belediye başkanıdır) ita amiri konumundadır. Birinci derece ita amiri bulunan Bakanların sorumluluklarını tayin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne(TBMM) aittir ve bu sorumluluk siyasi bir sorumluluktur. Bakanlar dışındaki bütün ita amirleri ile diğer sorumlular Sayıştay'a karşı sorumludurlar.

Kurumlarda harcama birimi şeklinde bir yapı bulunmamaktadır. Genel olarak bir gideri gerektiren hallerde veya bir mal ve hizmetin alınmasının öngörülmesi halinde ita amirinden alınan bir onay belgesi üzerine ilgili birimde bu işle görevli tahakkuk memurları mal ve hizmetin teslim alınması dahil bütün görevleri yerine getirirler ve hak sahibine ödeme yapılması bakımından gerekli tahakkuk belgeleri tamamlandıktan sonra yine ita amiri vasıtasıyla ödeme yapması için ilgili belgeler saymanlık birimine gönderilir.

Genel bütçe bakımından saymanlık birimleri, merkezde merkez saymanlık müdürlüğü, taşrada ise muhasebe müdürlüğü ve malmüdürlüğü şeklinde yapılanmıştır ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışmaktadırlar. Katma bütçelerde ise kurumun özelliğine göre Bütçe Dairesi Başkanlığı ve Saymanlık Müdürlüğü şeklinde yapılanma vardır ve bunlar da yine Maliye Bakanlığına bağlıdır. Mahalli idarelerde ise saymanlık görevini yerine getiren özel birimler mevcut olup bunlar ise Maliye Bakanlığına değil kendi kurumlarına bağlı olarak görev yaparlar. Bu anlamda mahalli idareler harcama yönünden bağımsız sayılırlar.

3.2.2. 5018 SAYILI KANUN SONRASI UYGULAMALAR

3.2.2.1. Giriş

5018 sayılı KMYKK 1927 yılından beri uygulanan ve mali sistemimizin temel yasası olan GMK'yı yürürlükten kaldırmıştır. Esasında mali sistemimiz neredeyse bütünüyle değiştirilmiştir. Bütçe sisteminden muhasebe sistemine, sorumluluklardan denetim sistemine kadar pek çok alanda köklü değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler kuşkusuz beraberinde bazı sıkıntıları da getirmiştir. Çünkü değişim ve dönüşüm açısından gerek kamu yönetiminiz gerekse kamu mali sistemimiz sanıldığı kadar esnek bir yapıda değildir. Kuşkusuz bu durum değişim ve dönüşüm yaşayan hemen hemen bütün sistem ve yönetimlerde olmaktadır. Kaldı ki, değişime çok açık olmayan devlet yönetimimizde bu durum kendini fazlasıyla hissettirmektedir.

Diğer taraftan yapılan değişiklikler IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi uluslararası bazı kurumların baskı ve çeşitli zorlamaları ile olduğu için değişim süreci biraz daha sıkıntılı olabilmektedir. Nitekim 10.12.2003 tarihinde kabul edilen KMYKK'nın başlangıçta öngörülen yürürlük tarihi birkaç defa ertelenmiş, yürürlüğe girmeden birkaç defa değişikliğe uğramış ve sonrasında kanun bütün hükümleri ile 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulamaya konabilmiştir. Ancak unutulmamalıdır ki, her ne şekilde olursa olsun, kamu mali yönetimimizde bazı köklü değişikliklerin yapılması bir ihtiyaçtan öte bir zorunluluk haline gelmiştir. 1994 ve 2001 krizlerinin yaşanması, bankacılık sistemindeki olumsuzluklar ve bu açıkların hazine tarafından karşılanması, siyasi etkili harcamalar, bütçe dışında oluşturulan fon ve döner sermaye gibi yapıların artması ve bunların denetiminin olmaması sonucu parlamentonun bütçe hakkının zayıflaması, kamu borçlanma gereğinin artması, borçlanma sistemimizdeki yapısal olumsuzluklar v.b nedenlerden dolayı mevcut mali sistemimizin yenilenmesi ve yeniden yapılandırılması ihtiyacı kaçınılmaz olmuştur.

3.2.2.2. Sistemin Genel Yapısı

KMYKK'ya göre kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçlerden oluşan bütündür.⁹¹ Kamu maliyesi ise; gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsamaktadır.⁹²

Kanun kamu maliyesinin, kamu yönetiminde olduğu şekliyle merkezden ve yerinden yönetim esaslarına göre yürütüleceğini ifade etmekte ve kamu maliyesi, kamu mali yönetimi ve bütçe sistemi ile ilgili olarak temel ilkeler getirmektedir. Öncesinde Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan vize ve tescil gibi ön mali kontrol görevleri idarelere devredilmiştir. Çok yıllık ve performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmiştir.

⁹¹ KMYKK; Md. 3.

⁹² KMYKK; Md. 4.

5018 sayılı KMYKK ile oluşturulan yeni mali yapıda kamu idarelerinin yürüteceği fonksiyonlar ve sorumlulukları artırılmıştır. Öncesinde genel ve katma bütçeli kurumlarda Maliye Bakanlığı adına saymanlar tarafından yürütülen mali yönetim ve kontrol idarelerin yönetim sorumluluğuna bırakılmıştır.

Kanun sadece mali yönetim süreci ile ilgili düzenlemeler içermemekte etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve bu bağlamda görev alan birim ve kişilerle ilgili olarak görev, yetki ve sorumluluklar daha açık bir şekilde ortaya konmaktadır. Mali yönetim sürecinde sorumlu kişi ve birimler yeniden belirlenmiş ve kamu zararı açısından kusursuz sorumluluk anlayışı yerine kusurlu sorumluluk anlayışı benimsenmiştir.

Kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulması ve iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılması hükme bağlanmıştır. İlk defa denetim iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmış ve uluslararası denetim standartlarına göre denetim yapılması öngörülmüştür. Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin harcama sonrasında mali ve performans denetimi olarak yapılması öngörülmüştür.

3.2.2.3. Mali Yönetimde Sorumlular

Kamu idarelerinde oluşturulan yeni mali yönetim ve kontrol yapısında görev ve sorumluluk alanlar bakanlar, üst yöneticiler, mali hizmetler birimi, muhasebe birimi, harcama birimi ve iç denetim birimleri olarak belirlenmiş ve bu kişi ve birimlerin görevleri açık olarak belirlenmiştir.

Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlığının ve bakanlığına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumlu tutulmuştur. Bu sorumluluk, Yüksek Öğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Millî Eğitim Bakanına, mahallî idareler için İçişleri Bakanına aittir. Bakan, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan ve Türkiye

Büyük Millet Meclisine karşı sorumludur. Bakan; idaresinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans programları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirmekle yükümlüdür.

Bakanlıklarda müsteşar (Millî Savunma Bakanlığında Bakan), diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak belirlenmiştir. Üst yöneticiler, idaresinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamak-tan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve KMYKK'da belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yönetici, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirir.

Bütçelerden yapılacak harcamaların ise harcama birimi yöneticileri olan harcama yetkililerinin yetki ve sorumluluğunda yürütülmesi düzenlenmiştir. Kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimler harcama birimi olarak tanımlanmaktadır. Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi de harcama yetkilisidir. Harcama yetkilileri, esas itibarıyla harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumlu tutulmuştur.

Harcama yetkilileri tarafından belirlenen gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Her bir kamu idaresinde oluşturulacak mali hizmetler birimleri aracılığıyla mali yönetim ve kontrolün idare sorumluluğu altında yürütülmesi amaçlanmıştır. Malî

hizmetler birimi, idarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek, mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak, bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak gibi görevleri yerine getirir.

Genel bütçe dışındaki idarelerde muhasebe birimi de bu birim içinde yer alacak ve muhasebe hizmetleri sertifikalı muhasebe yetkilileri eliyle idare personeli tarafından yürütülecektir.

Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilecektir. Kamu idarelerinde iç denetim iç denetçiler tarafından yerine getirilecektir.

3.2.2.4. Mali Yönetim ve Kontrol Sürecinde Görev Alan Diğer Kurumlar

Yeni mali yönetim ve kontrol yapısında düzenleyici, kontrol edici ve yönlendirici temel görevler Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Yeni mali yönetim ve kontrol yapısında Maliye Bakanlığı, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim merkezi uyumlaştırma birimleri ve diğer birimleri aracılığıyla, mali yönetim ve kontrol sistemi üzerinde düzenleme, standart belirleme, mali planlama, koordinasyon, izleme ve yönlendirme rollerini üstlenmiş bulunmaktadır.

Bunun yanı sıra Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığının da mali yönetime ilişkin bazı görevleri bulunmaktadır. Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin dış denetiminden sorumlu tutulmuştur. İçişleri Bakanlığına ise mahalli idarelere ilişkin bazı hususlarda düzenleme yapma,

koordinasyon ve izleme görevleri verilmiştir. TBMM ve yerel meclisler, kamu kaynağının elde edilmesi, kullanılması ve hesabının verilmesinde yetkili merciler olarak gösterilmiştir.

3.2.2.5. Kurumlar ve Bütçe Sistemi

Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemini düzenlemektedir.

Kanunla genel yönetimin kapsamı yeniden belirlenmiş, bütçe türleri yeniden tanımlanmış ve kapsama giren kamu idarelerine Kanuna ekli cetvellerde yer verilerek bütçe türleri belirlenmiştir. Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulması yasaklanmıştır.

Merkezi yönetim, KMYKK'ya ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki idareler, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler ve (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşmakta, merkezi yönetim bütçesi de, söz konusu bu cetvellerde yer alan her bir kamu idaresine ait bütçelerin toplamını ifade etmektedir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri devlet tüzel kişiliğine dahil olup, bunların ayrı tüzel kişilikleri yoktur. Bu idarelerin bütçesi, genel bütçe olarak adlandırılmaktadır. Kanun özel bütçeyi; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen özel bütçeli her bir kamu idaresinin bütçesi olarak tanımlamıştır. Özel bütçeli idareler; Yüksek Öğretim Kurulu, Öğrenci Seçme ve

Yerleştirme Merkezi, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri ile diğer özel bütçeli idareler olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, KMYKK'ya ekli (III) sayılı cetvelde yer alan (8) kamu idaresinden oluşmaktadır. Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi ise özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve söz konusu cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir. Bu kurumlar, KMYKK'nın bütün maddelerine değil, sadece kamu kaynağının kullanılma esasları, bütçenin hazırlanması ve uygulanması, muhasebe sistemi, dış denetim ve kamu idarelerinin sorumluluğuna ilişkin maddelerine tabi tutulmuştur.

Sosyal güvenlik kurumları, KMYKK'ya ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğüdür. Sosyal Güvenlik Kurumu; Sosyal Sigortalar Kurumu, Emekli Sandığı ve Bağ-Kur'un 16.05.2006 tarihli ve 5502 sayılı Kanunla birleştirilmesi suretiyle oluşturulmuştur. Sosyal Güvenlik Kurumu bütçesi, Sosyal Güvenlik Kurumu ile Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü'nün bütçesidir.

Mahalli idare, yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri ifade etmektedir. 5018 sayılı Kanun uygulamasında köyler ve köylerin kendi aralarında oluşturduğu birlikler kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin kapsamı dışında tutulmuştur. Mahalli idare bütçesi ise mahalli idare kapsamındaki her bir kamu idaresinin bütçesidir.

3.2.2.6. Sonuç

Sonuç olarak KMYKK ile,

- Kamu mali yönetimi ve kamu maliyesi ile ilgili temel ilkeler belirlenmiştir,
- Mali yönetim ve bütçenin kapsamı genişletilmiştir,
- Hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması amaçlanmıştır,

- Kamu zararının tespitinde kusurlu sorumluluk benimsenmiştir,
- Kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılması ilkesi getirilmektedir,
- İdarelerin harcama öncesi inisiyatifi arttırılmaktadır,
- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye geçilmektedir,
- Orta vadeli harcama programı çerçevesinde çok yıllık bütçelemeye geçilmektedir,
- Kamuda muhasebe birliği sağlanmakta ve mali istatistiklerin yayımlanması öngörülmektedir,
- İç kontrol sistemi kurulmaktadır,
- İç denetim sistemi kurulmaktadır ve
- Sayıştay tarafından harcama sonrası yapılan dış denetimin kapsamı genişletilmiştir.

3.3. TÜRK KAMU DENETİM SİSTEMİ

Ülkemizde kamu yönetiminde yer alan idarelerin her türlü iş, işlem ve faaliyetleri üzerinde yapılabilecek denetimleri belli başlıklar altında toplamak mümkündür.

3.3.1. İDARİ DENETİM

Yönetimsel kuruluşlar tarafından yapılan denetime idari denetim denmektedir. İdari denetim, ya aynı idare içerisinde oluşturulan denetim birimi tarafından, ya da idare dışındaki bir denetim birimi tarafından gerçekleştirilir. İdarenin kendini denetlemesine iç denetim, bir başka idare tarafından denetlenmesine ise dış denetim denmektedir. İdari denetim kendi içinde hiyerarşik denetim, vesayet denetimi ve özel denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.⁹³

Bir iç denetim şekli olarak değerlendirilen hiyerarşik denetim, aynı kamu idaresi içinde bulunan iki merciden birinin diğerini, yani üstün astın eylem veya işlemlerini denetlemesidir.

⁹³ GÖZÜBÜYÜK A.Şeref; **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, Turhan Kitabevi, 7. Baskı, Ankara 2001, s. 295.

Yine bir dış denetim şekli olarak değerlendirilen vesayet denetimi, bir kamu tüzel kişisi veya organının eylem ve işlemlerinin bir başka kamu tüzel kişisi ya da organı tarafından denetlenmesidir. Uygulamada merkezi idarenin mahalli idareler üzerindeki denetimidir.

Özel denetim ise Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu ve Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetimlerdir. Uluslararası uygulamalar açısından Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetimler dış denetim olarak değerlendirilmelidir.

3.3.2. SİYASAL DENETİM

Siyasal denetim, yasama organı tarafından yapılmakta ve Anayasa'da düzenlenen soru, meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve gensoru gibi araçlarla yürütülmektedir. Anayasa'da düzenlenen dilekçe hakkı ile de bireylere kamu ile ilgili hususlarda Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne başvurma imkânı sağlanmıştır. Bu yolla TBMM, yurttaşların başvurusu üzerine harekete geçmekte ve ilgili konuya müdahil olmaktadır. TBMM İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu da önemli bir denetim işlevi görmektedir.

Yasama organının bütçe hakkı gereğince, hükümetlerin gelecek yıl veya yıllara ait faaliyetlerinin mali bir programı olan bütçenin uygulanmasına kanuni izin verilmesi ve uygulama sonuçlarının yine bir kanunla kabul edilmesi veya reddedilmesi siyasal denetimin önemli araçlarından biri olarak değerlendirilebilir.

3.3.3. YARGISAL DENETİM

İdari eylem ve işlemlerin, yargı organları tarafından denetlenmesi, hukuk devleti anlayışının bir sonucudur.⁹⁴ İdarenin hukuk yönünden denetlenmesi hukuka bağlı devletin temel güvencesidir. Nitekim Anayasa'nın 2. maddesinde, devletin temel niteliklerinden birisinin hukuk devleti olduğu vurgulanmaktadır.

⁹⁴ GÜLTEKİN Sadettin; **Kamu Yönetimi**, Akademi Yayınevi, Şubat 2002, s. 388.

Bu vurgunun açılımı Anayasa'nın 125. maddesindeki "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmüyle yapılmıştır.

İdarenin idare edilenlerle yaşadıkları ihtilafların, iş ve eylemlerinin, idarenin dışında ve bağımsız mahkemeler tarafından denetlenmesi, bireyler açısından önemli olduğu kadar devletin hukuk devleti vasfı açısından da önemlidir. Yargısal denetim, yönetim üzerinde uygulanan ve yönetimin dışında yer alan en etkili denetim olarak kabul edilmektedir.⁹⁵

Ülkemiz açısından, yönetimin iş ve eylemlerinin yargısal denetimi başta olmak üzere muhtelif denetim metotlarıyla denetlenmesi hususundaki Anayasal ve yasal düzenlemelere rağmen, hukuk devleti ilkesi ile örtüşmeyen, denetimden muaf alanlar oluşturan, denetim alanını kısıtlayan hükümlere ve anlayışlara rastlanmaktadır. Bu sınırlamalardan bazıları bizzat Anayasa'da yer almaktadır. Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemlerin, Yüksek Askeri Şura ve Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu kararlarının yargı denetimi dışında tutulması bunların başında gelmektedir.

3.3.4. OMBUDSMAN

Kamu yönetimini denetleyen modern bir kurum olarak tanımlayabileceğimiz Ombudsmanlık Kurumu, yönetimin hukuk dışına taşan, hakkaniyete uymayan, yasaların yanlış yorumlanması sonucu amacından sapan uygulamalarını hukuk devleti adına filtre eden, ıslah eden, ayrıca hukuk devletine olan inancı ve saygıyı pekiştiren bağımsız bir kamu otoritesidir.⁹⁶

Uygulamada Ombudsman, devlet ile halk arasında köprü görevi görmektedir. Vatandaşlar rahatsız oldukları konularda Ombudsmanı harekete geçirip, idarenin denetimine katkıda bulunmaktadır.⁹⁷

⁹⁵ GÖZÜBÜYÜK A. Şeref; a.g.e., s. 304.

⁹⁶ AKINCI Müslüm; **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları, 1999, s. 265.

⁹⁷ KULUÇLU Erdal; "Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine", **Sayıştay Dergisi**, Sayı; 63, s. 8.

Çeşitli ülkelerde uygulanan ombudsman sisteminin, ülkeler arasındaki farklılıkları yanında, ombudsmanın yürütme organı karşısında bağımsız olması, şikayetlerin kişiler tarafından yapılması ve idarenin neden olduğu olumsuz iş ve eylemlerin adilane değerlendirilip sonuçlar önerilmesi gibi üç ortak noktası bulunmaktadır.⁹⁸

Ülkemizde yukarıda ifade edildiği şekilde bir ombudsmanlık denetimi bulunmamakla birlikte, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları kapsamında 5521 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu çıkarılmıştır. Kanuna göre, idarenin işleyişiyle ilgili şikayetleri, idarenin her türlü eylem, işlem, tutum ve davranışlarını, insan haklarına saygı, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden inceleyecek, araştırarak ve idareye önerilerde bulunacak olan Kamu Denetçiliği Kurumu, TBMM Başkanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğine sahip bir kurum olarak faaliyet gösterecektir. Ancak adı geçen kanun önce veto edilmiş ve daha sonra yine aynı adla çıkarılmış olmasına rağmen kanunun bazı maddelerinin uygulaması Anayasa Mahkemesi tarafından durdurulmuştur. Bu açıdan adı geçen kurum henüz kurulamamıştır.

3.3.5. KAMUOYU DENETİMİ

Günümüzün kamu yönetimi anlayışında, kamuoyunun gerek yönetime gerekse yönetimin iş ve eylemlerinin denetimine katılımı önemlidir. Kamu yönetimi alanında yapılan reform çalışmalarındaki önemli adımlardan birisi, kamuoyunun denetime katılımıdır.⁹⁹

Kamuoyu denetiminin ülkemiz açısından yeterince işlevsel olduğunu söylemek zordur. Türk kamu yönetimi anlayışında yöneten ve yönetilen ayrımı kendini açıkça hissettirmektedir. Yönetime katılma ve onu denetleme, kısmen de olsa seçimlere katılmayla mümkün olmaktadır.¹⁰⁰

⁹⁸ TORTOP Nuri; "Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması", **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı; 31/1, Mart 1998, s. 4.

⁹⁹ TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, İstanbul, 2002, s. 148.

¹⁰⁰ ALACADAĞLI Esmeray; **Kamu Yönetimi Paneli**, "Kamu Yönetimi ve Kalite", TBB Yayınları, 2003, s. 231.

3.4. KAMU DENETİM ORGANLARI

Ülkemizde gerek kamu yönetiminde gerekse kamu mali yönetiminde çeşitli adlarda oldukça fazla denetim birimleri bulunmaktadır. Bu denetim birimlerinden en sonuncusu ise 5018 sayılı KMYKK ile kamu idarelerinde kurulması öngörülen İç Denetim Birim Başkanlıklarıdır. Ancak kamu idarelerine sınırlı sayıda iç denetçi atamaları yapılmasına rağmen KMYKK uyarınca kamu idarelerinde kurulması öngörülen İç Denetim Birim Başkanlıkları henüz tam olarak oluşturulmadığı için bu bölümde yapılan değerlendirmelere denetim organı olarak dahil edilmemiştir.

Aşağıda kamu denetim birimleri çeşitli açılardan sınıflandırılarak kısaca yaptıkları görevler üzerinde durulacaktır.

3.4.1. ANAYASAL DENETİM ORGANLARI

3.4.1.1. Devlet Denetleme Kurulu

Anayasanın 108. maddesine göre 1982 yılında Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanının isteği üzerine Silahlı Kuvvetler ve yargı organları hariç tüm kamu kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapabilmektedir.

Kuruluş kanununa göre denetim sonunda hazırlanan raporlar, Kurulda konuşulur ve Cumhurbaşkanına arz edilmek üzere karara bağlanır. Kurul raporları Cumhurbaşkanının onayı alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilir. Kurul raporlarında; incelenmesi, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenen konular en geç kırk beş gün içinde gereği yapılmak üzere Başbakanlıkça yetkili

mercilere intikal ettirilir. Sonuçtan Başbakanlık aracılığıyla Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğünde önemli konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirir.

3.4.1.2. Sayıştay

1862 yılında Divan-ı Muhasebat olarak kurulan Sayıştay 1982 Anayasanın 160. maddesine göre, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumlularının hesap işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Aynı şekilde mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Öncesinde Silahlı Kuvvetlerin elinde bulunan Devlet mallarının denetimi için doğrudan Sayıştay'a verilen bir görev yoktu ve bu konuda istisna getirilmişti. Ancak 5170 sayılı kanunla yapılan değişiklikle askeri mallarında Sayıştay tarafından denetlenmesinin önündeki engeller kaldırılmıştır.

3.4.1.3. Yüksek Denetleme Kurulu

1982 Anayasasının 165. maddesine göre, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının TBMM tarafından denetlenme esaslarının kanunla düzenleneceği kuralı getirilmiştir. Söz konusu maddede Yüksek Denetleme Kurulu olarak bir kurum geçmemiş olsa da, Anayasanın 165. maddesinin gerekçesinde böyle bir kurulun kurulması öngörülmüştür. Yüksek Denetleme Kurulu Başbakanlığa bağlı olarak görev yapmaktadır.

Kamu iktisadi teşebbüslerinin ekonomik alanda etkin işlevler üstlenmeye başladığı 1930'lu yılların ikinci yarısında anılan kuruluşların çalışma usul ve esasları ile denetimlerini düzenleyen 17.6.1938 tarih ve 3460 sayılı kanunla kurulan Yüksek Denetleme Kurulunun denetim kapsamına; kamu iktisadi teşebbüsleri, özel kanunlarında Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tabi

olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlar, sosyal güvenlik kuruluşları, özelleştirme kapsamına alınan kuruluşlar ile TBMM tarafından denetimi Yüksek Denetleme Kuruluna verilen kuruluşlar girmektedir.

3.4.2. BAKANLIKLAR DENETİM ORGANLARI

3.4.2.1. Başbakanlık Teftiş Kurulu

Başbakanlık Teftiş Kurulu, Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına görev yapmaktadır. Kurul, Başbakanlık merkez teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlar dahil bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde ve bunların iştirak ve ortaklıklarında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında idari ve mali yönden teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmakla görevlidir. Diğer taraftan Kurul vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde ve gerektiğinde imtiyazlı şirketler ile özel kuruluşlar nezdinde de bu görevleri yapabilmektedir.

3.4.2.2. Maliye Bakanlığı Denetim Organları

3.4.2.2.1. Teftiş Kurulu

Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Bakanın emri ve onayı üzerine, Bakan adına görev yapmaktadır. Kurul genel, katma ve özel bütçeli daireler, fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş edebilmektedir. Ayrıca kurulun vergi incelemesi yapma yetkisi de bulunmaktadır.

3.4.2.2.2. Hesap Uzmanlar Kurulu

Maliye Bakanına bağlı olarak çalışan Hesap Uzmanları Kurulu, genellikle vergi mevzuatı kapsamında denetim ve incelemeler yapmaktadır. Ayrıca kurul,

görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yaparak bu konularda bazı tekliflerde bulunabilmektedir. Kurulun idari yapı üzerinde denetim, teftiş ve soruşturma yapma yetkisi bulunmamaktadır.

3.4.2.2.3. Kontrolörler

178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye(KHK) göre, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüklerinde kontrolör çalıştırılmaktadır. Kontrolörler, bağlı buldukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma yapabilmektedirler.

3.4.2.2.4. Denetmenler

178 sayılı KHK'ya göre, Gelirler Genel Müdürlüğü'nce vergi incelemeleri ve taşra birimlerinde denetim, inceleme ve soruşturma yapmak üzere defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde vergi denetmenleri çalıştırılması öngörülmüştür. Ayrıca Muhasebat Genel Müdürlüğünde Muhasebe Denetmenleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğünde Milli Emlak Denetmenleri de bağlı buldukları genel müdürlüğün taşra birimlerinde genel müdürlüğün görev alanına giren konularda denetim, inceleme ve soruşturma yapabilmektedirler.

3.4.2.3. Bakanlıklar Ve Müsteşarlıklar Denetim Organları

3.4.2.3.1. Teftiş Kurulu Başkanlıkları

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

3.4.2.3.2. Bakanlık Ve Müsteşarlık Kontrolörleri

Bakanlıklarda müsteşarlığa, müsteşarlıklarda genel müdürlüklere bağlı olarak çalışan kontrolörler, bağlı oldukları müsteşarlığın veya genel müdürlüğün faaliyet alanı içerisinde kalan konularla sınırlı olmak üzere ilgili kurum ve kuruluşlarda müsteşar veya genel müdür adına inceleme, denetim ve soruşturma yapabilmektedirler.

3.4.3. ÖZERK KURUL VE KURULUŞLARIN DENETİM ORGANLARI

3.4.3.1. Özerk Kurullar Denetim Organları

3.4.3.1.1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

1999 yılında 4389 sayılı Bankalar Kanununun 3. maddesi ile, Kanunda gösterilen yetkiler çerçevesinde düzenlemeler de yapmak suretiyle uygulanmasını sağlamak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmak, tasarrufların güvence altına alınmasını temin etmek amacıyla kurulan BDDK, tasarruf sahiplerinin haklarını ve bankaların düzenli ve emin bir şekilde çalışmasını tehlikeye sokabilecek ve ekonomide önemli zararlar doğurabilecek her türlü işlem ve uygulamaları önlemek, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamakla görevlendirilmiştir. Ancak BDDK'nın asli görevi doğrudan bir denetimden ziyade mali piyasaları düzenleme, kuralları koyma ve uygulama fonksiyonudur.

3.4.3.1.2. Diğer Özerk Kurullar

Son yıllarda kurulan Sermaye Piyasası Kurulu, Rekabet Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo Televizyon Üst Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu gibi kuruluşların esas görevleri görevli oldukları alanlarda düzenleme yapma, standartları belirleme ve uygulamaya yön verme olduğundan, burada bu kuruluşlar denetim organları kapsamında değerlendirilmemiştir. Ancak, bu kurum ve kurulların kendi görev alanlarında sınırlı da olsa bir takım denetim görevleri bulunmaktadır. Bu kapsamda

yaptıkları denetimleri sistematik ve sürekli bir denetim olarak değerlendirmek mümkün değildir.

3.4.3.2. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Teftiş Kurulları

3.4.3.2.1. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Teftiş Kurulları

Bir kanunla ve bir kanunun verdiği yetkiye dayanarak genel müdürlük şeklinde kurulan kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet kuruluşlarının teftiş kurullarıdır. Teftiş kurulları, genel müdürün emri veya onayı ile genel müdür adına kuruluşun sınırları içinde kalmak şartıyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma yapmakla görevlidirler.

3.4.3.2.2. Yerel Yönetimler Teftiş Kurulları

Belediyelerde teftiş kurulları olarak faaliyet gösteren bu denetim organları, belediye başkanının emri veya onayı ile belediye sınırları içinde kalmak şartıyla, belediyelerin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini belediye başkanı adına yürütmekle görevlendirilmiştir. İl özel idarelerinde böyle bir yapılanma yoktur.

3.5. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU ÖNCESİ KAMU DENETİMİ VE DENETİM ORGANLARI HAKKINDA GENEL DEĞERLENDİRME: ELEŞTİREL BİR YAKLAŞIM

Bu bölümde yapılan eleştiriler, KMYKK öncesindeki kamu denetimi ve denetim organlarına yöneliktir. KMYKK ile getirilen mali yönetim ve denetim anlayışının anlaşılabilirliği ve makul bir kıyas yapılabilmesi açısından önceki uygulamaların sorgulanmasında fayda bulunmaktadır.

Türk kamu denetim yapısını uluslararası uygulamalar açısından tanımlamak ve belli bir sınıflandırmaya tabi tutmak için uygun kriterler bulmak oldukça zordur. Bu itibarla kamu denetim sistemimiz karmaşık bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Esas itibariyle teftiş üzerine kurulu denetim sistemimizde gerek denetim kapsamlarının açık bir şekilde belirlenmemesi gerekse denetim birimlerinin çok geniş yetkilerle donatılmış olması sistemdeki karmaşıklığın asıl nedenidir.

Her bakanlığın kendi görev alanına giren konularda kendi teşkilatını kurması sonucu oluşturulan teftiş kurullarının yine belirli alanlarda görev yapması beklenirken, Başbakanlığın ve Maliye Bakanlığının devlet tüzel kişiliği açısından çok geniş yetkilerle donatılmış olması nedeniyle, gerek merkezi yönetim içindeki diğer bakanlıklara gerekse merkezi yönetim dışındaki kamu kurumlarına ait bazı görevleri de üstlenmeleri bakımından, Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı Teftiş Kurullarının hem kendi kurumlarında hem de diğer kurumlar üzerinde denetim yetkilerinin bulunması, denetim sisteminin karmaşık bir hal almasında en önemli etkenlerden biridir. Dolayısıyla söz konusu teftiş kurulları hem iç denetim hem de dış denetim yapan denetim birimleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan kamu denetim sistemimizde aynı alanda farklı birimlere ait denetim elemanlarının denetim, inceleme ve soruşturma faaliyeti yürütmeleri mümkündür.

Ayrıca bakanlıkların teşkilat kanunlarında yer verilen hükümlerle teftiş kurullarının dışında başkaca denetim birimleri de ihdas edilmiştir. Bu durum aynı bakanlık içerisindeki denetim birimleri arasında yetki, görev ve sorumluluklar açısından karmaşıklığa neden olmaktadır. Çünkü aynı konuda üst denetim birimi olan teftiş kurulu ile diğer denetim birimleri arasında genel olarak bir iş birliği yapılmamakta ve mükerrer denetimler yapılabilmektedir. Bir başka husus teşkilat kanunlarında yer verilen hükümler gereğince merkez ve taşra teşkilatı birimlerinde görev yapan denetim elemanları arasında da bir koordinasyonun olmamasıdır.

Mevcut kamu denetim yapısı içerisinde farklı denetim birimlerinde farklı unvanlarla denetim elemanları görev yapmaktadır. Kamu yönetiminde; denetim elemanları, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı,

Denetim Birimi Başkanlığı, Kontrolörler Kurulu Başkanlığı gibi farklı adlarla oluşturulmuş birimlerde, müfettiş, hesap uzmanı, kontrolör, murakıp, denetçi, denetmen gibi değişik unvanlarla görev yapmaktadırlar.

Türkiye’de denetim kavramlarında olduğu gibi, denetim organlarını sınıflandırmasında tam bir karmaşa hakimdir. İlgili mevzuatlarında denetim organlarının; denetim alanları ve denetim yetkileri son derece geniş olarak belirlenmiş, ancak uygulama da denetim alanları ve denetim yetkileri fiili olarak sınırlandırılmıştır. Çünkü bir denetim organının, çok geniş bir denetim yetkisiyle ve göreviyle donatılmış olması, bu görev ve yetkilerin tamamının kullanılabilirliği veya rasyonelliği bakımından teorik ve pratik düzeyde gerçekleştirilebilmesi çok olanaklı değildir.

Türkiye’de denetim organları denetim yetkilerini büyük çoğunlukla, bağlı oldukları makamın isteği, görevlendirmesi veya onayı olmadan kullanamamakta ve denetim faaliyetinde bulunamamaktadırlar. Bu nedenle de denetim kurumlarına verilen denetim görev ve yetkilerin gerçekleştirilmesinde büyük güçlükler ortaya çıkmakta, hatta bizzat denetim kavramının kendisinden beklenen fonksiyonların da zayıflamasına hatta yok olmasına neden olabilmektedir. Diğer taraftan bu tür denetim organlarının denetim faaliyetleri sonucunda düzenledikleri raporlar da genellikle bağlı olunan makamın onayı ile yasal işleme konulabilmektedir. Bu açıdan denetim elemanlarının yeterince bağımsız olduklarını söylemek mümkün değildir.

Uluslararası uygulamalar açısından Türkiye’de iç ve dış denetim kapsamında bazı denetim birimlerinin varlığından söz edilebilirse de, iç ve dış denetim ayrımının tam olarak yapıldığını söylemek mümkün olmadığı gibi aynı zamanda yapılan denetimlerin yine uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetim olduğunu söylemek mümkün değildir. Ayrıca, belirlenmiş ve yayınlanmış bir kamu denetim standartları da bulunmamaktadır.

Bakanlık teftiş kurulları, iç denetim kapsamında düşünülebilirse de, aynı seviyedeki bazı teftiş kurullarının daha geniş yetkilerinin bulunması bu şekilde bir değerlendirme yapma imkânını ortadan kaldırmaktadır. Örneğin Başbakanlık Teftiş Kurulu ile Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu diğer bakanlık ve genel müdürlük teftiş ve kontrolörlük birimlerinin alanlarına giren konularda da teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma yapabilmektedir.

Gerek iç denetim kapsamındaki yapılanmalarda gerekse dış denetim kapsamında faaliyet gösteren denetim birimlerinin rutin olarak yaptıkları belirli faaliyetlerden söz etmek mümkün değildir. Dolayısıyla yapılan denetimler istek, emir, şikayet ve soruşturma üzerine ve daha çok spesifik konularda olmaktadır. Bu itibarla daha kapsamlı ve bütüncül değerlendirmelerin yapılabilmesi ihtimali ortadan kalkmaktadır. Diğer taraftan sürekli olmayan denetimlerin de verimliliği her zaman tartışılabilir.

Türkiye’de denetim daha çok teftiş anlamında kullanıldığı için uygulamada da aynı şekilde değerlendirilmektedir. Teftiş görevi şeklinde yapılanlarda kapsam olarak genel anlamda belli bir sınırlama bulunmamakta ve gerek idari gerekse mali yönden her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturmayı kapsamaktadır. Bu itibarla denetim birimlerinin sürekli denetim yapmalarında bir zorunluluk hatta bir olanaklılık da bulunmamaktadır. Uygulamada belirli sınırlamalar dâhilinde yapılan denetim faaliyetlerinde de süreklilik söz konusu değildir.

Sonuç olarak, KMYKK öncesindeki denetim ve denetim birimlerini şu şekilde özetlemek mümkündür.¹⁰¹

1) Denetim, idarelerin tüm karar ve işlemleri üzerinde değil, tekil işlemler bazında yürütülmekte, faaliyetler bir bütün olarak değerlendirilmemektedir.

¹⁰¹ Bu bölümün hazırlanmasında Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Derneklerinin Ekim 2003 tarihli “Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması” konulu ortak çalışmadan yararlanılmıştır. www.milliemlak.org, Erişim 20.06.2006.

- 2) Denetim, sistematik ve sürekli değil, kısmi ve belirsiz zamanlıdır.
- 3) Denetimde uyulması gereken yayınlanmış herhangi bir standart bulunmamaktadır.
- 4) Teftiş ve soruşturma ağırlıklı bir denetim söz konusudur.
- 5) Denetim çıktılar yerine girdiler üzerine odaklanmaktadır. Yönetimin amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığını değil, hangi işlemleri ne ölçüde doğru yaptığını ele alır.
- 6) Denetimde esas hukukilik(mevzuata uygunluk) denetimidir, faaliyet denetimi ve performans denetiminin yapıldığını söylemek neredeyse mümkün değildir.
- 7) Mali denetim, bağımsız ve uzmanlığa dayalı olarak yürütülmemektedir. Maliye Bakanlığının mali denetimdeki rolü açık olarak tanımlanmamıştır. Kimlerin mali denetim yapacağı kanunlarda açık değildir.
- 8) Yerleşik bir kamu denetim standartları mevcut değildir. Teftiş ve denetim standartlara ve önceden hazırlanan rehberlere göre yürütülmez. Her teftiş ve denetim birimi kendi mesleki eğitim ve teamüllerine göre hareket eder.
- 9) Denetimler risk değerlendirmeleri esas alınarak belirlenmiş konular üzerinde değil, tesadüfî veya verilen görev üzerinde yoğunlaşmaktadır.
- 10) Denetim esas itibariyle hata bulmak üzerine yoğunlaştığından cezalandırıcı özellik taşır. Bazen hatalı veya sübjektif yaklaşımlar sonucu telafisi güç sonuçlar meydana gelebilir. Bu nedenlerle denetim, kaçınılan ve istenmeyen bir durum olarak görülür.
- 11) Denetim raporlarının düzenlenmesi ve işleme tabi tutulması zaman alıcı ve çok aşamalı prosedüre tabidir. Teftiş, denetim ve soruşturma raporları denetim elamanının birden çok iş üstlenmesi, yazımda ve belgelendirmedeki zorluklar nedeniyle çok uzun bir zamanda hazırlanabilmektedir. Raporların işleme konulmasının hukuki düzenlemelerle açık ve kesin biçimde belirlenmemiş olması ve idarenin yaklaşımından kaynaklanan diğer nedenlerle çoğu zaman raporlar doğrultusunda işlem tesisi mümkün değildir.
- 12) Denetim sonuçları kamuoyuna açık değildir.
- 13) Denetim elemanları amirden onay alarak veya görevlendirme ile iş

yaparlar.

14) Denetim birimlerinin kendi aralarında ve dış denetim organı arasında herhangi bir koordinasyon yoktur. Hatta aynı bakanlık içerisindeki denetim birimleri arasında dahi koordinasyon, işbirliği ve iletişim bulunmamaktadır.

15) Denetim birimleri arasında yetki ve görev çakışması nedeniyle mükerrer denetim yapılmaktadır.

16) Müfettiş, kontrolör ve diğer denetim elemanlarının statüleri, görev tanımları ve bağımsızlıkları açık olarak belirlenmemiştir.

17) Denetim elemanlarının idari göreve geçişi belli esaslara bağlanmamış olduğundan teftiş kurulları ve denetim birimleri idareye geçiş aracı olarak görülür. Diğer taraftan, pasif görev olarak cezalandırıcı mahiyette idareden bu kurullara atama yapılabilmektedir. Bu nedenlerle denetim elemanlığı görevi zarar görmektedir.

18) Denetim elemanları, yetki, statü, unvan ve özlük hakları yönünden birbirinden çok farklıdır. Bu nedenle çakışma ve çatışmalar mesleğe ve ülkeye zarar verecek boyutlarda olumsuz bir rekabete yol açmakta, kurum taassubu ön planda tutulmaktadır.

IV. BÖLÜM

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

4.1. 1050 SAYILI KANUNDA İÇ DENETİM

1050 sayılı GMK'da sadece iç denetimle ilgili değil, genel olarak denetimle ilgili herhangi bir özel düzenleme bulunmadığı gibi bizzat denetim kavramı bile söz konusu edilmemiştir. Bununla birlikte kanunda harcama öncesi ön mali kontrol kapsamında bir takım katı düzenlemeler getirilmiştir. Özellikle genel ve katma bütçeli idarelerde harcamaların taahhüt ve ödeme aşamalarında Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yerine getirilen ön mali kontroller söz konusudur. Ayrıca kanunda genel ve katma bütçeli kurumlarda giderin tahakkuku aşamasında kurum içinden görevli olanlar ile Maliye Bakanlığı tarafından sayman aracılığı ile yapılan harcama öncesi mali kontrol dışında kurumların kendileri tarafından sistemli ve sürekli herhangi bir denetim yapılması öngörülmemiştir. Harcama sonrası için de durum aynıdır. Aslında burada sayman tarafından yapılan denetim olmayıp, bir ön kontroldür. Ön kontrolün içeriği bir anlamda hukukilik kontrolüdür. Saymanlar özellikle yapılan ödemelerde mali işlemin kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olup olmadığına göre kontrol eder. Şayet uygun bulmazsa ödemeyi yapmaz. Sayman yasal mevzuata uygun görmeyip ödemedi çekindiği hallerde ödeme ancak yöneticinin(ita amiri) mali sorumluluğu yazılı olarak üstlenmesi halinde yapılabilir.

Kamu idarelerinde "Teftiş Kurulları" şeklinde görev yapan birimlerin genel anlamda bir iç denetim birimi gibi denetim yaptığı söylenebilirse de, yapılan bu denetimlerin uluslararası uygulamalar açısından öngörülen bir iç denetim faaliyeti olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Öncelikle her denetim biriminin çalışmalarına yönelik çeşitli yönetmelik ve yönergeler bulunsa da, genel kabul görmüş ortak bir denetim standardı bulunmamaktadır. Ayrıca teftiş kurulları şeklinde faaliyet gösteren denetim birimleri genelde bağlı buldukları kurumların

görev alanına giren üçüncü kişi ve kurumlar üzerinde denetim yapmaktadırlar. Bununla birlikte konusu suç teşkil eden çeşitli olaylar ve bunlarla ilişkili kurum personeli temelinde soruşturma görevi yapmaktadırlar.

4.2. 5018 SAYILI KANUN SONRASI İÇ DENETİM

Kamu mali yönetimimizin anayasası sayılan ve 1927 yılından beri uygulanan 1050 sayılı GMK neredeyse bir asra yakın kamu mali yönetimimize yön vermekteydi. Ancak, 20. yüzyılın son çeyreğinde hemen hemen bütün dünyada başlayan gerek kamu yönetimi gerekse kamu mali yönetimindeki gelişmeler ile ülkemizde yaşanan çeşitli ekonomik krizler ve özellikle banka yolsuzlukları gerek bankacılık alanında gerekse kamu mali yönetiminde köklü sayılabilecek değişikliklere zemin hazırlamıştır.

Bu kapsamda 1050 sayılı GMK'yı yürürlükten kaldıran 5018 sayılı KMYKK 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 01.01.2006 tarihinden itibaren de uygulanmaya başlanmıştır. KMYKK, birçok alanda getirdiği yenilikler olduğu gibi denetim alanında köklü değişiklikler içermektedir. Kamu mali yönetiminde denetimin iç ve dış denetim olarak yerine getirileceği hüküm altına alınmış ve iç denetim kavramı ilk defa bu kanun ile gündeme gelmiştir. Daha sonra 15.7.2004 tarihinde kabul edilen 5227 sayılı KYTİYYHK ile de gerek kamu yönetiminde gerekse kamu mali yönetimi kapsamında denetim alanında çok ciddi yenilikler getirilmek istenmiştir. Ancak, bu kanun Cumhurbaşkanı tarafından veto edilmiş ve Meclis tarafından da bir daha gündeme alınmamıştır. Her ne kadar bu kanun veto edilmişse de, kanun ile özellikle denetim alanında getirilmek istenen yeni düzenlemeler hakkında kısaca bilgi vermekte yarar bulunmaktadır.

4.2.1. KAMU YÖNETİMİNİN TEMEL İLKELERİ VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI HAKKINDAKİ KANUNDA İÇ DENETİM

Söz konusu bu kanun denetimi şu şekilde tanımlamaktadır: "Denetim; kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine

yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır.”

Kanun, kamu kurum ve kuruluşlarında iç ve dış denetim yapılacağını ifade ederek denetimi iç ve dış denetim olarak ikiye ayırmaktadır. Bu kapsamda iç denetim; hataların önlenmesi, risk ve zayıflıkların belirlenmesi, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, yönetim sistemlerinin ve süreçlerinin geliştirilmesi amacıyla yapılan denetimdir. Dış denetim ise, kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde bütün faaliyet, karar ve işlemlerinin, kurumsal amaç, hedef ve planlara ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesidir.

Kanun gerek iç gerekse dış denetimin kapsamını da hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimini olarak belirlemiştir. Bu kapsamda hukuka uygunluk denetimi; eylem ve işlemlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun denetlenmesini; mali denetim; gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, malî tabloların tasdikinin ve mali sistemlerin denetlenmesini; performans denetimi ise, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların plânlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında ekonomikliğin, verimliliğin ve etkililiğinin denetlenmesini ifade etmektedir.

Kanun iç denetimin, kamu kurum ve kuruluşlarının kendi yöneticileri veya kurumun üst yöneticisinin görevlendireceği iç denetim elemanları tarafından, merkezî idareye dahil kurum ve kuruluşlarla il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ve mahallî idare birliklerinin dış denetimini de kanunla

belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılacağını veya yaptırılacağını hüküm altına almıştır.

Ancak, kanun kamu yönetiminde köklü bir geçmişi bulunan teftiş sistemini bazı kurumlar dışında ortadan kaldırmaktadır. Kamu yönetimimizde idarenin bütünlüğünü sağlamak bakımından denetimin etkin bir rol üstlenmesi nedeniyle teftiş sisteminin kaldırılması kanunun cumhurbaşkanı tarafından veto edilmesinin esas gerekçesidir. Diğer taraftan yeni sistemde iç denetime yüklenen fonksiyonun yetersiz kalacağı düşüncesi yine kanunun veto gerekçelerindedir.

4.2.2. İÇ DENETİMLE İLGİLİ OLARAK YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

İç denetimle ilgili olarak yapılan yasal düzenlemeleri üç bölümde incelemek mümkündür. Buna göre kanuni düzenlemeler birincil mevzuat, bakanlar kurulu kararları ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikler ikincil mevzuat, İDKK tarafından yapılan düzenlemeler ise üçüncül mevzuat olarak değerlendirilebilir. İç denetim sisteminin kurulması ve istenilen ölçüde kendisinden beklenen faydayı sağlaması bakımından gerekli düzenlemelerin birçoğu çıkarılmıştır.

4.2.2.1. Birincil Mevzuat

Türk kamu mali yönetiminde köklü değişiklikler getiren KMYKK, iç denetim sisteminin ülkemizde uygulanmasına imkân veren temel bir kanundur. 24.12.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak bazı maddeler hariç yürürlüğe giren kanunun 63, 64, 65, 66, 67. ve geçici 5. maddelerinde iç denetimle ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. 63. maddede iç denetimin tanımı yapılmış ve iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı ifade edilmiştir. 64. maddede iç denetçinin görevlerine ait, 65. maddede iç denetçinin nitelikleri ve atanmasına ait, 66 ve 67. maddelerde İDKK'nın kurulması, yapısı ve görevlerine ait düzenlemeler yer almaktadır. Geçici 5. maddede ise, iç denetim sistemine geçiş

sürecinde kamu idarelerinde görev yapan denetim elemanlarından iç denetçi olarak atanacaklara ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

24.12.2005 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5436 sayılı kanunla KMYKK'da birçok değişiklik yapılmış ve aynı zamanda yeni düzenlemelere de yer verilmiştir. İç denetim sistemi ile ilgili olarak esaslı bir değişiklik yapılmamış sadece kısmi değişikliklere gidilerek kamu idarelerinde denetim elemanı olarak görev yapanlardan iç denetçiliğe atanacaklarla ilgili 5018 sayılı kanunla belirlenen 31.12.2005 tarihi 31.12.2007'ye kadar uzatılmıştır. Ayrıca bu kanunla birlikte kamu idarelerinde 01.01.2006 tarihinden itibaren iç denetim birim başkanlıklarının kurulabilmesine imkân tanınmıştır.

4.2.2.2. İkincil Mevzuat

KMYKK'nın 66. maddesine istinaden Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 08.10.2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" yürürlüğe girmiştir. Yine aynı tarihli Resmi Gazete'de İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yine aynı madde kapsamında Bakanlar Kurulu tarafından 12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazete'de yayınlan "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" çıkarılmıştır.

13.02.2006 tarih ve 2006/10808 sayılı "Kamu İdarelerinin İç Denetçi Kadrolarında 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa Göre İstihdam Edilenlere Yapılacak Ek Ödemeye İlişkin Usul Ve Esasların Belirlenmesine İlişkin" Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılmıştır.

20.02.2006 tarih ve 2006/10809 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile daha önce ihdas edilen iç denetçi kadroları ile ilgili yeni düzenlemelere gidilmiştir.

28.8.2006 Tarihli Ve 2006/10911 Sayılı "Mahalli İdarelerde İç Denetçi Kadrosu Tahsisine İlişkin" Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılmıştır.

4.2.2.3. Üçüncül Mevzuat

İç Denetim Koordinasyon Kurulunca, KMYKK'nın öngördüğü iç denetim sisteminin kamu idarelerinde uygulanabilmesi için aşağıda belirtilen tebliğ ve rehber niteliğindeki üçüncül düzey mevzuat çıkarılmıştır.

-İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında I Nolu Tebliğ (8 Eylül 2006 tarih ve 26283 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

-İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında II Nolu Tebliğ (30 Aralık 2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

-Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

-Kamu İç Denetim Birimi Yönergesi

-Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi

-Kamu İç Denetim Raporlama Standartları

-Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri

-Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller

-Kamu İç Denetim Planı ve Program Hazırlama Rehberi

-Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi

-Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2008- 2010)

4.2.3. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU İLE GETİRİLEN İÇ DENETİM SİSTEMİ

KMYKK ile getirilen, mali sistemde önemli değişiklik ve yenilikler getiren ve aynı zamanda en çok tartışılan alanlarından biri de denetim alanıdır ve iç denetim sistemidir. İç denetim sisteminin kurulmasına imkân veren KMYKK'da, iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmuş ve iç denetimin kapsamı, uygunluk denetiminin ötesinde

iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde belirlenmiştir.¹⁰²

4.2.3.1. Kanunda İç Denetimin Tanımı

Kanunun 63. maddesinde iç denetim, "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmıştır. Maddenin devamında ise iç denetim faaliyetlerinin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

Kanunda ifade edilen iç denetim faaliyeti tüm dünyada kabul görmüş ve uluslararası bir nitelik kazanmış bulunan tanımlama ile birebir örtüşmektedir. Nitekim 1941 yılında kurulan İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanımlamada da iç denetim, "kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olup, iç denetim; örgütlerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamaktadır." denilmiştir. Bu itibarla KMYKK ile getirilen iç denetim sistemi dünyadaki uygulamalar ile benzerlik arz etmektedir.

4.2.3.2. İç Denetim Faaliyeti ve Süreci

İç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere, kurum faaliyetlerine değer katmak için nesnel güvence sağlayan ve bununla beraber bağımsız ve tarafsız danışmanlık hizmeti veren iç denetim faaliyeti; denetimin planlanması, denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ve denetim sonucunun raporlanması olmak üzere

¹⁰² ARCAĞÖK M.Sait; Ertan ERÜZ; a.g.e., s. 190.

üç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar aynı zamanda iç denetim sürecini de ifade etmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi gerekmektedir.¹⁰³ Risk odaklı iç denetim yapılabilmesi öncelikle bir risk analizinin yapılmasına bağlıdır. Kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda idarenin karşı karşıya bulunduğu yüksek riskli alanlar öncelik sırasına göre belirlenir. Kamu idarelerinin en riskli alanlarından başlamak üzere risk odaklı iç denetim planı ve programının hazırlanması gerekmektedir. Yıllık iç denetim programı, üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.¹⁰⁴ İç denetimin hazırlanan bu plan ve programa uygun olarak yapılmalıdır. Ancak, önceliği ve özelliği olan bazı durumlarda plan ve program dışında da üst yöneticinin onayıyla denetim yapılması mümkün bulunmaktadır.

4.2.3.2.1. İç Denetim Planı

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 kaynakları içerecek şekilde, idarelerin üst yöneticileriyle görüşülerek ve İDKK tarafından hazırlanan iç denetim stratejik planı da dikkate alınarak, üç yıllık dönemler için hazırlanan bir plandır. Bu plan, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilebilir.¹⁰⁵

4.2.3.2.2. İç Denetim Programı

İç denetim programı; en riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu olarak hazırlanan bir programdır. Bir

¹⁰³ **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**; Md. 36.

¹⁰⁴ KMYKK; Md. 64.

¹⁰⁵ **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**; Md. 39.

yıllık dönemi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek zaman çizelgesine bağlanır. İç denetim programı üst yönetici tarafından onaylanır.¹⁰⁶

4.2.3.2.3. İç Denetim Çalışmasının Planlanması

Denetim çalışmasının planlanması; iç denetçilerin, 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 yaptıktan sonra bu görüşmelerin sonuçlarının da dikkate almak suretiyle çalışma planının bizzat iç denetçiler tarafından hazırlanmasıdır.¹⁰⁷ Hazırlanan bu çalışma planından sonra denetim başlar ve denetim bu çalışma planına göre yürütülür.

4.2.3.2.4. Denetimin Yapılması

Denetim yapılması, iç denetçiler tarafından denetim rehberlerinden de yararlanarak denetim programında ve çalışma planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için, yeterli ve güvenilir bilgi ve belgelerin tespit edilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesidir.¹⁰⁸

4.2.3.2.5. Denetimin Raporlanması

Raporlama, denetim faaliyeti sonuçlarının düzenlenecek raporla kayıt altına alınmasıdır. İç denetçi, ulaştığı görüşü, görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini raporunda açıkça belirtmelidir. İç denetim raporları, kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda yazılacaktır. Ayrıca raporlar, İDKK'nın belirlediği raporlama standartlarına uygun, yeterli kanıtlara dayalı ve tutarlı olarak düzenlenecektir.¹⁰⁹

¹⁰⁶ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 40.

¹⁰⁷ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 41.

¹⁰⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 42.

¹⁰⁹ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 43-44.

İç denetim faaliyetleri sonucunda üç çeşit rapor düzenlenir.¹¹⁰ Bunlar; denetim raporu, inceleme raporu ve iç denetim faaliyet raporudur. "Denetim Raporu", iç denetçiler tarafından yapılan her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporu; "İnceleme Raporu", iç denetçiler tarafından danışmanlık faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme ve araştırma ile usulsüzlük ve yolsuzluk tespitine dair çalışmalar sonucunda düzenlenen raporu; "İç Denetim Faaliyet Raporu" ise İç Denetim Biriminin yıllık faaliyet sonuçlarını içeren raporu ifade etmektedir.

İç denetçi, denetim raporunu, belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere, denetime tabi tutulan birim yöneticilerine verir. Birim yöneticileri, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle rapordaki ilgili hususları 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. Şayet iç denetçi ile yönetici arasında anlaşmazlık yoksa, risklerin giderilmesi konusunda alınacak önlemler için belirli bir süre üzerinde anlaşma sağlarlar. İç denetçi, raporunu, idarenin görüşlerini de ekleyerek cevaplarıyla birlikte, iç denetimin kapsamı, denetimde tespit edilen riskler, risklerin olası etkileri, denetim sonuçlarına ilişkin genel değerlendirme ve risklerin ortadan kaldırılmasına veya en aza indirilmesine yönelik önerileri içeren rapor özetini de ekleyerek üst yöneticiye sunar.¹¹¹

4.2.3.2.6. Rapor Sonrasında Yapılacaklar

Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra gereği için ilgili birimler ve strateji geliştirme birimine verilir. Denetim raporunda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. İdari birimlerce rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri, iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan

¹¹⁰ **Kamu İç Denetim Raporlama Standartları**; s. 1.

¹¹¹ **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**; Md. 44.

işlemler, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İDKK'ya gönderilir.¹¹²

İç denetim biriminde, denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere bir takip sistemi kurularak denetlenen birim yöneticilerinin denetlenen faaliyetler konusunda denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin önlemleri alıp almadığı takip edilir. Şayet ilgili birim yöneticisinin yeterli bir önlem almaması halinde iç denetim birimi bu konuda üst yöneticiyi bilgilendirmelidir.¹¹³

4.2.3.3. İç Denetim Alanı

İç denetim alanı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre;

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

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

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

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

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

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

-Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi hususları iç denetim alanına girmektedir.

¹¹² İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 45.

¹¹³ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 48.

4.2.3.4. İç Denetim Türleri

Kamu mali yönetimimizde uygulanan iç denetim türleri uluslararası uygulamalarla benzerlik göstermektedir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinde düzenlenmiş bulunan iç denetim türleri; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimidir. Buna göre;

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

b) Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

c) Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

d) Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

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

Diğer taraftan iç denetim, yukarıda belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir.

4.2.3.5. İç Denetimin Amacı

İkincil mevzuat kapsamında çıkarılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre iç denetim faaliyetinin amacı;¹¹⁴ kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamaktır.

Ayrıca iç denetim faaliyeti sonucunda iç denetçiler tarafından hazırlanan raporda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında önerilerde bulunulmak suretiyle yönetime yardımcı olmaktadır.

Bu itibarla iç denetimin öncelikli amacı, kurum içine ve kurum dışına nesnel olarak yeterli güvencenin sağlanmasıdır. Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.

İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

¹¹⁴ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 5.

4.2.3.6. İç Denetçinin Görevleri

Kanun, iç denetimin iç denetçiler eliyle yapılacağını hüküm altına almıştır. Bu bakımdan genel olarak iç denetçilerin görevlerinin iç denetim faaliyetinde bulunmak olarak ifade edilebilirse de, kapsamlı ve daha ayrıntılı bir şekilde iç denetçilerin hangi görevleri yerine getirecekleri İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15. maddesinde sayılmıştır. Buna göre,

-Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,

-Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,

-Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,

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

-Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,

-Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek,

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

-Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek,

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

-Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek iç denetçilerin görevleri olarak belirlenmiştir.

4.2.3.7. İç Denetçinin Yetkileri

Anılan Yönetmeliğin 16. maddesine göre, iç denetçiler, kendilerine verilen görevleri yerine getirirken;

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

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

-Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkanlardan yararlanmak,

-Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek,

yetkilerine sahip olacaktırlar.

4.2.3.8. İç Denetçinin Sorumlulukları

Yukarıda sayılan yetkilere sahip olarak iç denetim faaliyetini yürütecek olan iç denetçilerin sorumlulukları yine anılan Yönetmeliğin 17. maddesine göre;

-Mevzuatta belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek,

-Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek,

-İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimini haberdar etmek,

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

-Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak ve,

-Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumaktır.

Ayrıca iç denetçinin genel olarak görev yaptığı kamu idaresinin hedeflerini, faaliyetlerini ve varlıklarını etkileyebilecek önemli riskleri değerlendirme sorumluluğu da bulunmaktadır.¹¹⁵

¹¹⁵ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 38.

4.2.3.9. İç Denetçi Olarak Atanacaklarda Aranılan Nitelikler

4.2.3.9.1. Atanmada Aranılan Genel Nitelikler

İç denetçilerin nitelikleri ve atanması ile ilgili düzenleme Kanununun 65. maddesinde yapılmıştır. Sonrasında kanuna dayanarak çıkarılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesinde iç denetçi olarak atanacaklarda aranacak şartlar bakımından kanunda öngörülen nitelikler daha ayrıntılı olarak sayılmış ve İDKK tarafından belirlenecek diğer şartlarda eklenmiştir. Buna göre adı geçen yönetmelikte iç denetçi olarak atanacaklarda 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 48. maddesindeki şartların yanı sıra aşağıdaki şartlar aranacaktır:

- İç denetçi sertifikasına sahip olmak,
- Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,
- İç denetim etik kurallarına uygun bir özgeçmişe sahip olmak,
- İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birisinden son beş yıl içinde yapılan Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya Üniversitelerarası Kurul Yabancı Dil Sınavından (ÜDS) en az yetmiş puan almak.

4.2.3.9.2. İç Denetçi Sertifikası Alabilmenin Şartları

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinin 5. maddesinde eğitime tabi tutulacak iç denetçi adaylarının İDKK veya başka bir kurum tarafından en az yılda bir defa merkezi sistemle yapılacak bir sınavla belirlenmesi öngörülmektedir. Aynı yönetmeliğin 6. maddesinde de iç denetçi adayları belirleme sınavına başvuru şartları düzenlenmiştir. Buna göre aday belirleme sınavına katılacak olanların 657 sayılı Kanununun 48. maddesinde belirtilen şartlar ile aşağıda belirtilen şartları taşıması gerekmektedir:

- En az dört yıl süreli eğitim veren fakülteler ile denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurtdışındaki fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmek,

-Yardımcılıklarda ve araştırma görevliliğinde geçen süreler dahil olmak üzere; kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya yarışma sınavıyla alınıp yeterlik sınavını veren uzman, doktora unvanını almış öğretim elemanı ile yönetici olarak müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,

-İç denetçi aday belirleme sınavı son başvuru tarihinden beş yıl öncesine kadar İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birisinden Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya Üniversitelerarası Dil Sınavından (ÜDS) en az altmış (60) puan almış olmak,

-Son başvuru tarihi itibarıyla kırk yaşından büyük olmamak,

-Sicil raporu düzenlenen son üç yıl içinde olumsuz sicil almamış olmak,

-Uyarma ve kınama cezaları hariç disiplin cezası almamış olmak,

-Yurdun her yerinde çalışabilecek sağlık durumuna sahip olmak,

-Kurulun belirlediği etik kurallara uygun özgeçmişe sahip olmak, şartlarını taşımaları gerekmektedir.

Aday belirleme sınavından 100 tam puan üzerinde 70 ve daha fazla puan alarak başarılı olan adaylardan İDKK tarafından başarı sırasına göre belirlenen sayıda aday yine İDKK koordinatörlüğünde İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinin 13. maddesinde belirlenen konularda, dört aydan az olmamak üzere eğitime tabi tutulacak, eğitim sonunda yapılacak sınavda başarılı olanlara sertifika verilecektir.

Bu kapsamda verilecek eğitim programının, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ile mesleki diğer konularda olması ve yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanması gerekmektedir.

Aday belirleme sınavında başarılı olanlardan İDKK koordinatörlüğünde verilen eğitimi almış ve bu eğitim sonunda yapılacak sınavda da başarılı olanların almış oldukları iç denetçi sertifikası kendilerine iç denetçi olma hakkını vermemektedir. Sertifikalı iç denetçi adayının iç denetçi olabilmesi için bakanlıklar ve bağlı

idarelerde üst yöneticinin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde doğrudan üst yöneticiler tarafından iç denetçi olarak atanmaları gerekmektedir. İç denetçilerin atanmalarındaki usule göre görevden alınmaları da mümkün bulunmaktadır.

4.2.3.9.3. Geçiş Süreci İçerisinde İç Denetçi Atanması

Kanunda her ne kadar iç denetçi nitelikleri ve atanmasına ilişkin olarak genel ilkeler belirlenmişse de, kamu mali yönetimimizde ilk defa öngörülen iç denetim sisteminin oluşturulması sırasında bazı istisnai durumların uygulanmasını yadırgamamak gerekir. Çünkü hiçbir şekilde denetim tecrübesi olmayan kişilerin gerek yetiştirilmesi gerekse sistemin işlerliğinin kazandırılabilmesi için bu konuda belli bir tecrübesi olan kişilerden yararlanılması gayet tabidir. Dolayısıyla bu kapsamda belli sınırlamalar dahilinde denetim konusunda tecrübesi bulunan bazı kamu personelinin iç denetçi olarak atanması öngörülmüştür. KMYKK'nın geçici 5. maddesinde, çeşitli unvanlarla kamu idarelerinde denetim elemanı olarak çalışmakta olanların iç denetçiliğe geçişine ilişkin geçici düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre;

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

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

-Muhasebe, Milli Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde;

Belediye Muffettiſi ve Hesap İſleri Murakıbyı olanlar ile bu g6revlerde daha 6nce en az beſ yıl bulunanlar, mahall6 idarelerde İ6 Denet6i,

olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabileceklerdir. Ancak bu ſekilde atananlar, İ6 Denet6i Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Y6netmeliği'nin ge6ici 2. maddesine g6re, i6 denetim sisteminin uygulanmasına y6nelik i6 denetim sertifika programında yer alan eğitim konularını ihtiva edecek ſekilde Maliye Bakanlığı'nca 66 ay s6reyle eğitime tabi tutulacaklardır. Ayrıca bu ſekilde atama yapılabilmesi ilgilinin ve idaresinin muvafakatı gerekmektedir.

31.12.2007 tarihi itibarıyla KMYKK'nın ge6ici 5. maddesi uyarınca, 175 kamu idaresine toplam 634 i6 denet6i ataması yapılmıſtır. Atanan i6 denet6ilerin b6t6e t6rleri itibarıyla dağılımı aſađıdaki ſekildedir.¹¹⁶

	İ6 Denet6i Ataması Yapılan İdare Sayısı	Atanan İ6 Denet6i Sayısı
Genel B6t6eli İdareler	26	195
6zel B6t6eli İdareler	62	217
Sosyal G6venlik Kurumları	2	12
Mahalli İdareler	85	210
TOPLAM	175	634

4.2.3.10. İ6 Denet6i Sertifikası ve Derecelendirme

4.2.3.10.1. İ6 Denet6i Sertifikasının Verilmesi

KMYKK'nın 65. maddesinde kamu idarelerine atanacak i6 denet6ilerin sertifikalı i6 denet6i adayları arasından atanacağı ifade edilmektedir. Buna g6re i6 denet6i olarak atanabilmenin diğer ſartlarının yanında i6 denet6i sertifikasına da sahip olmak gerekmektedir. İ6 denet6i sertifikasına sahip olabilmek i6in i6

¹¹⁶ **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, İDKK, s. 9.

denetçi aday belirleme sınavını başarıyla geçtikten sonra İDKK'nın koordinatörlüğünde ve Maliye Bakanlığınca verilen iç denetim eğitiminde de başarılı olmak gerekmektedir.

İDKK tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan "İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği" uyarınca aday belirleme sınavından 100 tam puan üzerinde 70 ve daha fazla puan alarak başarılı olan adaylar yönetmeliğin 13. maddesinde belirlenen konularda, dört aydan az olmamak üzere eğitime tabi tutulacak, eğitim sonunda yapılacak sınavda başarılı olanlara İDKK tarafından (A) dereceli sertifika verilecektir.

Diğer taraftan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin geçici 1. maddesine göre, KMYKK'nın geçici 5. maddesine istinaden iç denetçi olarak atanana da atandıkları tarihten itibaren geçerli olmak üzere İDKK tarafından (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilecektir.

Sonuç olarak gerek mevcut denetim elemanları içerisinde gerekse iç denetim eğitimini başarı ile bitiren iç denetçi adayları arasında iç denetçi olarak atanacakların iç denetçi sertifikasına sahip olmaları gerekmektedir. Diğer bir ifade ile sertifikasız iç denetçi olmak mümkün değildir.

4.2.3.10.2. Sertifikanın Derecelendirilmesi

Gerek İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğine göre yapılan sertifika sınavında başarılı olanlardan atanana iç denetçilere ait (A) dereceli iç denetçi sertifikaları, gerekse KMYKK'nın geçici 5. maddesine istinaden iç denetçi olarak atanana verilen (A) dereceli iç denetçi sertifikaları üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar olmak üzere derecelendirilecektir. Ancak ilk sertifika derecelendirmesi, iç denetim mesleğinde beş yıl geçtikten sonra yapılacaktır.¹¹⁷

¹¹⁷ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 28.

Kamu iç denetçi sertifikası, üç yıllık dönemde altmış puan toplanmasıyla bir üst derece sertifika ile değiştirilecektir. Üç yıllık dönemde yeterli puan alınmaması halinde takip eden yıllarda geçmiş son üç yılın toplam puanı esas alınacaktır. Diğer taraftan uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalardan birini alan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere bir üst derece sertifika verilecektir.¹¹⁸

İç denetçilerin sertifikaları, göreve başladıkları tarihten itibaren, her üç yıllık faaliyetlerinde, aşağıda belirtilen alan ve ağırlıklara göre en az altmış puanı toplamaları halinde bir üst dereceye yükseltilecektir.

- Katıldıkları meslek içi eğitimlerden yirmibeş puana kadar,
- Yazdıkları rapor ve yaptıkları çalışmalardan otuzbeş puana kadar,
- Yayınlanmış makale ve kitaplarından on puana kadar,
- Aldıkları sicil notu, başarı ve takdimnamelerden on puana kadar,
- Eğitici olarak katıldıkları çalışmalardan on puana kadar,
- Yabancı dil bilgilerinden on puana kadar.

Ayrıca, iç denetçiye yüksek lisans ve doktora eğitimlerinin her birinden ilgili olduğu değerlendirme döneminde bir defaya mahsus olmak üzere on puan verilir. Sertifika derecelendirilmesine ilişkin puanlama koordinasyon sağlamakla görevlendirilen iç denetçinin teklifi üzerine üst yönetici tarafından, görevlendirme yapılmamışsa doğrudan üst yönetici tarafından yapılacaktır.¹¹⁹

Kamu iç denetçi sertifikası; kıdem sırası ve kadro şartları yanı sıra iç denetçinin yeterliliği, mesleki bilgi birikimi ve temsil yeteneği dikkate alınarak iç denetim biriminin teklifi ve üst yöneticinin onayıyla derecelendirilecektir. Kamu iç denetçi sertifika dereceleri, iç denetçilerin özlük haklarının tespitinde ve kariyerlerinin planlanmasında

¹¹⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 29.

¹¹⁹ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 30.

dikkate alınacaktır. Bununla birlikte iç denetçiler sertifika derecesine uygun denetim faaliyetlerinde görevlendirilecektir.¹²⁰

Kamu iç denetçi sertifikası uygulaması ve bu sertifikaların derecelendirilmeye tabi tutulması iç denetçilerin mesleklerinde sürekli aktif ve dinamik olmalarını sağlamanın yanında, iç denetim mesleğinin gelişmesine de önemli katkı sağlayacağı muhakkaktır. Ayrıca bu tür bir uygulama, Türk kamu yönetiminde de bir ilki oluşturmaktadır. Hiçbir denetim mesleğinde buna benzer objektif bir derecelendirme bulunmamaktadır. Bu itibarla denetçi, müfettiş, kontrolör ve denetmen olarak göreve başlayan denetim elemanları buldukları kadrolarda herhangi bir mesleki ve buna benzer çalışmalarda bulunmaksızın sadece verilen görevleri yaparak belli süreleri doldurmaları halinde daha üst unvanları elde edebilmektedirler.

4.2.3.11. İç Denetim Faaliyetinde İlgili Birimler

4.2.3.11.1. Bakan

Bakanlar ile iç denetçiler arasında doğrudan bir ilişki bulunmamakla birlikte (Milli Savunma Bakanı hariç) KMYKK uyarınca kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakan ve TBMM'ye karşı sorumlu olan bakanların bu sorumluluklarının bir gereği olarak bakanı oldukları idarelerde iç denetim sisteminin kurulması ve iç denetim faaliyetinin yürütülmesi konusunda da sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluk doğrudan bir sorumluluk olmamakla birlikte daha çok gözetim sorumluluğu olarak değerlendirilebilir.

Diğer taraftan bakanlıklar ile bakanlıklara bağlı kamu idarelerine atanacak iç denetçiler bu idarelerdeki üst yöneticilerin teklifi üzerine bakan onayı ile atanabilecek ve yine aynı usulle iç denetçilik görevinden alınabilecektir.

4.2.3.11.2. Üst Yönetici

KMYKK'nın 11. maddesine göre üst yönetici, bakanlıklarda müsteşar (Milli Savunma Bakanlığında Bakan), diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel

¹²⁰ ARCAĞÖK M.Sait; Ertan ERÜZ; a.g.e., s. 200.

idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı olarak belirlenmiştir. Üst yöneticilerin kanunla kendilerine verilen sorumlulukların gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri öngörülmüştür.

İç denetçiler üst yöneticiye bağlı olarak görev yapacaklardır. İç denetçiler tarafından üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak hazırlanan yıllık iç denetim programı üst yöneticiler tarafından onaylanacaktır. Ayrıca iç denetçiler, denetim sonucunda yazdıkları raporlarını doğrudan idarenin üst yöneticisine sunacaklardır. Üst yöneticiler, kendilerine sunulan iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemleri İDKK'ya göndereceklerdir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesinde üst yöneticilerin iç denetim alanındaki sorumlulukları belirtilmiştir. Buna göre üst yönetici;

-İç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alır.

-İç denetçilere, idarenin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin belirlenmesi çalışmalarında gerekli imkanı sağlar.

-İç denetim kapsamına giren konularda, iç denetçilere gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması amacıyla, birimler arasında etkili iletişim kurulmasını sağlar.

-İç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları değerlendirir ve gerekli önlemleri alır.

-İç kontrol sürecinden elde ettiği bilgilerle, iç denetimden elde edilen bilgileri karşılaştırır ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımına ilişkin tedbirleri gerektiğinde iç denetçilerle görüşerek belirler.

-İç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri alır.

-İç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsızlık veya tarafsızlığının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirleri alır.

-İç denetim faaliyetinin kalitesini gözetir ve bu amaçla kalite kontrol ve gelişim programı oluşturur, iç denetçilerin görevlerindeki performanslarını takip eder.

-İç denetim kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasını sağlar.

-Birim bütçesine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi ve personelinin ihtiyacı olan mesleki araç, gereç ve malzemenin temin edilmesine ilişkin tedbirleri alır.

4.2.3.11.3. İç Denetim Birim Başkanlığı

KMYKK'nın 63. maddesine istinaden kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, beşten fazla iç denetçi atanan idarelerde doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birim başkanlıklarının kurulmasına imkân tanınmıştır. Bu kapsamda özellikle genel bütçeli idarelerde 2007 yılı sonu itibarıyla iç denetim birim başkanlıkları kurulmuştur. Kurulan iç denetim birim başkanlıklarında görev yapan iç denetçiler, öncesinde kendi kurumlarında müfettiş ve kontrolör olarak çalışan denetim elemanlarından oluşmaktadır. Birçok bakanlıkta doğrudan bakana bağlı olarak görev yapan müfettişlerden iç denetçiliği tercih edenler olmasına karşın, başta Maliye ve İçişleri gibi birkaç bakanlıkta hiçbir müfettiş iç denetçiliği tercih etmemiştir. Bu kurumlarda sadece kontrolörler iç denetçiliği tercih etmişlerdir. Kuşkusuz bu durumun en önemli nedeni, doğrudan bakana bağlı olarak görev yapan müfettişlerin iç denetçi olmaları halinde müsteşara bağlı olarak görev yapacak olmalarıdır.

İç denetim birim başkanlığı kurulmayan ve iç denetçi sayısı beşten fazla olan idarelerde üst yönetici ile iç denetçiler arasında koordinasyonu sağlamak üzere iç denetçilerden biri üst yönetici tarafından görevlendirilecektir.

Gerek iç denetim birim başkanı gerekse koordinatör olarak görevlendirilen iç denetçi diğer iç denetçilerin amiri konumunda değildir. Bunların görevi üst yönetici ile iç denetim birimi arasında koordinasyonu sağlamaktır. Bununla beraber, koordinasyonu sağlamakla görevli iç denetçinin bazı konularda üst

yöneticiye teklif götürme yetkisi de bulunmaktadır. Örneğin iç denetçi sertifikalarının derecelendirilmesine ilişkin puanlama yapılmasında koordinatör denetçinin üst yöneticiye teklif götürmesi gerekmektedir. Ancak koordinatör denetçinin doğrudan iç denetçiye görev vermesi mümkün değildir. İç denetçiler bizzat üst yönetici tarafından görevlendirilir ve görevlerini yerine getirirken tarafsız ve bağımsız olarak hareket edeceklerdir.

4.2.3.11.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

KMYKK kamu idarelerinde iç denetim sistemlerini düzenlenmek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere, idari anlamda Maliye Bakanlığı'na bağlı, fonksiyonel olarak bağımsız ve tarafsız bir organ olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kurulmasına imkân sağlamıştır.

4.2.3.11.4.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yapısı

KMYKK'nın 66. maddesinde Maliye Bakanlığı'na bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun; biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dâhil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine olmak üzere toplam yedi kişiden oluşması ve beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanması öngörülmüştür. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranmıştır. Üyelerin görev süresi sonunda yeniden atanmaları da mümkün bulunmaktadır.

Kurul üyeliği asli ve sürekli bir görev değildir. Kurul üyeliğine atananların asli görevleri devam etmekte, dolayısıyla Kurul üyeliği bir tür ikinci görev niteliğindedir.¹²¹ Kurul üyeleri, görevinde bağımsız olup, hiçbir makam, merci ve kişiden Kurul kararlarını etkileyecek emir veya talimat alamazlar.¹²²

¹²¹ ARCAĞÖK M.Sait; Ertan ERÜZ; a.g.e., s. 209.

¹²² **İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**; Md. 11.

4.2.3.11.4.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

İç denetim alanına ilişkin olarak merkezi uyumlaştırma birimi fonksiyonunu yerine getirecek olan İDKK'nın görevleri Kanununun 67. maddesinde sayılmıştır. Buna göre; İDKK, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, düzenleme yapmak, iç denetim birimleri ile işbirliği yapmak, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

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

-Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

-Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.

-Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.

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

-İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.

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

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

-İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

-İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

-İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

-Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

4.2.3.11.5. Mali Hizmetler Birimi

İç denetçiler ile mali hizmetler birimi arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Ancak, iç denetçi tarafından denetim sonucunda idarenin görüş ve

cevaplarıyla birlikte üst yöneticiye sunulan raporlar, üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra, gereği için ilgili birimler ve mali hizmetler birimine gönderilir. Buna göre, denetim raporunda mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilmesi istenen konular üst yöneticinin talimatıyla mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilecektir.

4.2.3.11.6. Dış Denetçiler

İç denetçilerle dış denetçiler arasında herhangi bir ilişki bulunmamakla birlikte, KMYKK'nın 68. maddesine göre, dış denetim sırasında, Sayıştay denetçilerince istenmesi halinde, iç denetçiler tarafından düzenlenen raporların kendilerine verilmesi gerekmektedir.

4.3. KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI

Kamu iç denetim standartları(Standartlar), KMYKK'nın 67. maddesi uyarınca Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak İDKK tarafından belirlenmiştir.

Standartlar, Türk kamu yönetiminde bir ilki oluşturmaktadır. Bu standartlarla birlikte Türk kamu yönetiminde ilk defa uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarında denetim yapılması öngörülmektedir.

Standartlar, iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenlemektedir. İç denetimin katma değerinin artırılması için oluşturulan standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlanması, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturulması ve kurumsal işlem ve süreçlerin geliştirilmesi bakımından önemli bir rol oynamaktadır. Ayrıca iç denetim kalitesinin kamu idaresi içinde ve dışında kabul görebilmesi bakımından iç denetçilerin standartlar bağlı kalınması büyük önem taşımaktadır.

İDKK tarafından belirlenen ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ile birebir benzerlik gösteren bu standartlar(EK-1), nitelik stan-

standartları ve çalışma standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir.¹²³

4.4. KAMU İÇ DENETÇİLERİ MESLEK AHLAK KURALLARI

KMYKK'nın 67. maddesine göre İDKK tarafından, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak belirlenen kamu meslek ahlak kuralları(EK-2), iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili 'İlkeler' ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan 'Davranış Kuralları'ndan oluşmaktadır.

Kamu mali yönetimimiz açısından yine bir ilk olan meslek ahlak kuralları IIA'nın belirlediği kurullarla birebir benzerlik göstermektedir. Meslek ahlak kuralları, iç denetim hizmeti veren iç denetim birimi ve iç denetçileri bağlamaktadır. Kamu iç denetçi sertifikasına sahip olan veya iç denetçi adayı olanlarca bu kurulların ihlal edilmesi halinde, konu, Kurulun yönetmelik ve idari düzenlemelerine göre değerlendirilecek ve sonuçlandırılacaktır. Olumsuz bir davranışın meslek ahlak kurullarında açıkça yasaklanmamış olması, o davranışın kabul edilebilir veya doğru olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmayacaktır.¹²⁴

¹²³ www.idkk.gov.tr, Erişim 26.08.2007.

¹²⁴ www.idkk.gov.tr, Erişim 26.08.2007.

V.BÖLÜM

UYGULAMA: BİR İÇ DENETİM ÖRNEĞİ

Bu bölümde, önceki bölümlerde kavramsal ve yasal mevzuat çerçevesinde incelediğimiz iç denetim faaliyetinin uygulamada daha anlaşılır bir konuma getirilmesi bakımından, A Üniversitesi'nde yapılmış fiili bir çalışmaya yer verilecektir. Bu çalışma, İdari Ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı(İMİD) tarafından tüm üniversite ihtiyacını karşılamak için alınan kalorifer yakıtı ile ilgili olarak, başlangıçtan tedarikçiye ödeme yapılmasına kadar geçen sürecin denetimini içermektedir.

Çalışmanın amacı, kurumun mali yönden zararına neden olabilecek faktörlerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olmaktır.

Çalışma kapsamında öncelikle, denetimin uygulanmasına yönelik bir çalışma planı hazırlanmıştır. Toplamı 10 günden ibaret olan denetim süreci şu aşamalardan oluşmaktadır:

1) Açılış Toplantısı: İlgili birim 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 görüşmelerin yapılması süreci açılış toplantısı ile başlamaktadır.¹²⁵ Ayrıca bu toplantının yazılı hale getirilerek taraflarca imza altına alınması gerekmektedir.¹²⁶

2) Denetim Çalışma Planının Hazırlanması: İç denetim risk esaslı bir denetim olduğu için, kuruma ait genel denetim planına ve yıllık denetim programına uygun risk alanlarının belirlenerek, bu alanlara ilişkin isabetli

¹²⁵ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 41.

¹²⁶ Kamu İç Denetim Rehberi Taslak Çalışması

değerlendirmelerin yapılabilmesi açısından yeterli düzeyde çalışma süresini de içeren, denetim maliyetinin, denetimde görev alacak iç denetçilerin ve denetim süreçlerinin ayrıntılı bir şekilde yazılı bir belge olarak ortaya konulması, denetim çalışma planının hazırlanmasını ifade etmektedir. İç denetim birim yöneticisi ve diğer denetçilerle birlikte hazırlanan denetim çalışma planı, kurum üst yöneticisinin onayı ile uygulamaya konulacaktır.¹²⁷

3) Denetimin Yürütülmesi: Denetimin yürütülmesi, kurum üst yöneticisi tarafından onaylanan denetim planına göre belirlenmiş denetim sürecine uygun olarak, denetimin hedefi doğrultusunda söz konusu alımlara ilişkin ihale dosyası ve ekleri ile harcama belgeleri üzerinde, çeşitli alanlarda önceden belirlenen risk faktörlerine uygun yeterli kanıtların tespit edilmesi ve elde edilen bulguların değerlendirilmesi sürecini ifade etmektedir.¹²⁸

4) Kapanış Toplantısı: Kapanış toplantısı, nihai denetim raporunun hazırlanmasından önce, uygulanan testler sonucu elde edilen bulguların, ilgili birim yöneticisi ile paylaşılması, sonuçlar üzerine tavsiyelerde bulunulması ve mutabık kalınan konularda en kısa sürede iyileştirmelere gidilmesi bakımından yapılan bir toplantıdır.¹²⁹

5) Denetim Raporunun Hazırlanması: Kurum üst yöneticisi tarafından onaylanmış denetim programına uygun olarak yürütülen denetim çalışmaları sonucunda, önceden belirlenmiş risk faktörlerinin fiili olarak yapılan testlerle karşılaştırılarak elde edilen sonuçların değerlendirilmesi, ilgili birime ait güçlü ve zayıf yönlerin belirlenmesi ve yapılması gerekenlerin bir öneri şeklinde ifade edilmesi ile bütün bunların yazılı bir şekilde hem ilgili birim yöneticisine hem de üst yöneticiye sunulması süreci, denetim raporunun hazırlanmasını ifade etmektedir.¹³⁰

¹²⁷ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 40-41.

¹²⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 42.

¹²⁹ Kamu İç Denetim Rehberi Taslak Çalışması; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md. 44.

¹³⁰ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Md.44

5.1. KALORİFER YAKITI ALINMASI SÜRECİNİN DENETİMİ

5.1.1. YÖNTEM

İlk gün İMİD Başkanı'nın odasında açılış toplantısı yapılmıştır. Toplantıda, üniversitenin ısınmasında kullanılan kalorifer yakıtının alınması sürecinin nasıl işlediği, ihale sistemi, ihale öncesi işlemler, ihale sonrası işlemler, malın teslim alınması ve tedarikçiye ödeme yapılması ile ilgili konularda denetim yapılacağı İMİD Başkanı'na denetçiler tarafından ifade edilmiş ve Başkan da bu işten memnun kalacaklarını, bir takım eksikliklerinin olduğunu ama genel itibariyle söz konusu yakıtın alınmasında sıkıntı yaşamadıklarını ifade etmişlerdir.

Açılış toplantısı sonrası, 10 günlük bir denetim programı oluşturulmuş ve bu denetim görevinde bir iç denetçi ile bir de denetçi yardımcısı görev yapmışlardır.

Denetimin yürütülmesinde, kalorifer yakıtı alımına ilişkin süreç toplam 20 ayrı bölüm olarak sınıflandırılmış ve bu bölümlere ilişkin kurum menfaatlerini doğrudan ya da dolaylı etkileyebilecek risk faktörleri belirlenmiş olup, belirlenen bu risk faktörleri üzerinden kuruma ait mali mevzuatlar çerçevesinde çeşitli kontrol yapılmış ve testler uygulanmıştır.

Yapılan kontrol ve inceleme ile uygulanan testler sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilmiş ve bir takım önerilerde bulunulmuştur. Denetim raporu öncesinde İMİD Başkanı ile tespit edilen bulgular hakkında bir görüşme yapılmıştır. Yapılan görüşmede tespit edilen bulgular üzerinde karşılıklı olarak mutabık kalınmıştır. Görüşme sırasında İMİD Başkanı yapılan denetimin kendileri için faydalı olduğunu ve tespit edilen bulgularla ilgili olarak yapılan tavsiyeler doğrultusunda eksikliklerini en kısa süre içerisinde tamamlayacaklarını ifade etmişlerdir. Görüşme sonrasında söz konusu kalorifer yakıtının alınması sürecine ilişkin bir denetim raporu hazırlanmış ve üst yöneticiye sunulmuştur.

5.1.2. VARSAYIMLAR

Yapılan bu denetimde aşağıda belirtilen hususların var olduğu kabul edilmiştir.

1- A Üniversitesi'nin 2006-2008 yıllarına ilişkin üst yönetici tarafından onaylanmış üç yıllık bir denetim planı vardır.

2- A Üniversitesi'nin 2007 yılına ait yine üst yönetici tarafından onaylanmış bir denetim programı vardır.

3- A Üniversitesi'nin ısınması için alınan kalorifer yakıtının alınması sürecinin denetimi, 2006-2008 yılı denetim planında 3. sıra denetim faaliyeti olarak 2007 yılında 10 günlük denetim süresi ile yer almaktadır ve 2007 denetim programında da, B denetim alanı olarak belirlenmiştir.

4- A Üniversitesi'nde bir denetim birim başkanlığı kurulmuş ve birim yetkilisi ve bir denetçi yardımcısı dahil toplam altı iç denetçi halen görevdedir.

5.1.3. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

Denetim çalışmasına, yukarıda yöntem olarak yer alan bölümde de ifade edildiği üzere, kalorifer yakıtının alınması faaliyetine ait süreç, toplam 20 bölüm halinde dikkate alınarak başlanılmıştır.

5.1.3.1. Alım Süreçlerinin Belirlenmesi

20 bölüm halinde dikkate alınan süreçler şu şekilde belirlenmiştir:

1-İhtiyacın Belirlenmesi

2-Yaklaşık Maliyetin Tespiti

3-İhale Dokümanının Hazırlanması

- Şartname Ve Sözleşme Tasarılarının Hazırlanması

4-İhale Onay Belgesinin Alınması

5-İhale İlanının Yapılması

6-İhale Komisyon Üyelerinin Belirlenmesi

7-İhalenin Yapılması

- Tekliflerin Kabul Edilmesi
- Tekliflerin Değerlendirilmesi
- En Ekonomik ve İkinci Ekonomik Bedelin Belirlenmesi
- İhale Kararının Gerekçeli Olarak Komisyon Tarafından Alınması

8-Ön Mali Kontrolün Yapılması

9-İhale Kararının Onaylanması

10- İhale Kararının İlgililere Bildirilmesi

11- Sözleşmenin İmzalanması

- İhale Dosyasında Yer Alan Sözleşme Tasarısının Taraflarca İmzalanması

12- Muayene Kabul Komisyonunun Oluşturulması

13- Yüklenicinin Şartname ve Sözleşmeye Uygun Olarak İlk Parti Mali Getirmesi

14- Muayene Yapılması

15- Malın Teslim Alınması Ve Tutanak Tutulması

16- Harcama Belgesi Eklerinin Tamamlanması

17- Ödeme Emrinin Düzenlenmesi

18- Muhasebe Birimine Gönderilmesi

19- Ödeme Öncesi Kontrolün Yapılması

20-Ödemenin Yapılması

5.1.3.2. Risklerin Belirlenmesi

Kalorifer yakıtının alınması sürecine ilişkin olarak belirlenen 20 bölüm için toplam 10 adet risk faktörünün olduğu kabul edilmiştir. Kabul edilen risk faktörleri ise şunlardır:

- 1- İhtiyacın eksik ya da fazla belirlenmesi,
- 2- Yaklaşık maliyetin düşük ya da yüksek belirlenmesi,
- 3- Şartname ve sözleşme tasarılarında kurumu zarara uğratabilecek hükümlerin bulunması(örneğin malın geç tesliminde uygulanacak cezanın

belirlenmemiş olması veya fiyat farkı verilmesi gereken durumlarda daha yüksek fiyat farkı verilmesine imkân veren düzenlemelere yer verilmesi)

4- İhale ilanının eksik bilgiler içermesi,

5- İhale komisyonu üyelerinin gerekli şartları taşımayan kişilerden oluşması,

6- İhale kararının iptaline yol açabilecek durumların olması,

7- İhale dosyasında yer alan şartname ve sözleşme tasarılarının, sözleşme yapılması sırasında veya sonradan idare aleyhine değiştirilmesi veya önceden düşünülmemiş ve fakat şartname ve sözleşme tasarılarında yer verilmeyen bazı düzenlemelerin idare aleyhine ve tedarikçi lehine sonuç doğuracak şekilde sonradan ilave edilmesi,

8- Muayene kabul komisyonu üyelerinin gerekli şartları taşıması,

9- Şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olmayan malın teslim alınması,

10- Ödeme öncesi muhasebe birimince gerekli kontrolün yapılmaması.

5.1.3.3. Kontrol, İnceleme Ve Test Süreci

20 bölüm halinde incelenecek sürece ait belirlenen toplam 10 ayrı risk faktörü, yapılan kontrol, inceleme, uygulanan testler ve yüz yüze yapılan görüşmelerle değerlendirilmiştir. Kalorifer yakıtının alınması tüm belgeler üzerinde denetim kapsamında yapılan çalışmalar; süreçler, riskler, kontrol ve testler, bulgular ve öneriler olmak üzere beş bölümden oluşan çalışma formu üzerinden yürütülmüştür (EK-3).

5.1.3.4. Elde Edilen Bulgular

Kuruma ait mali mevzuat ve ekleri doğrultusunda yapılan inceleme, kontrol, yüz yüze görüşme ve testler sonucu elde edilen bulgular şunlardır:

- Belirlenen ihtiyaç miktarı bir önceki yıla oranla yaklaşık % 10 artırılmıştır. Sebebi ise, bir önceki yıl alınan yakıt miktarı neredeyse yıl sonu

itibariyle bitmek üzere olduğu için bu şekilde belirlendiği yapılan görüŖme ile anlaŖılmıŖtır.

- YaklaŖık maliyet sadece üç piyasa firmasından alınan teklif fiyatlara göre oluŖturulmuŖtur.

- Ŗartnamede fiyat farkının mal ve hizmet alımına ait kararname hükümlerine göre iŖlem yapılacağı ifade edilirken, sözleşmede fiyat farkının yapım iŖine göre verileceği ifadesine yer verilmiŖtir.

- Ŗartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanmasında standart formlar kullanılmıŖ ve alınacak malla ilgili olmayan hükümlere de yer verilmiŖtir.

- Uygulanacak ceza ile ilgili olarak, geç teslimlerde sözleşme bedeli yerine geç teslim edilen malın bedeline göre ceza kesilmesi öngörülmüŖtür.

- En ekonomik ikinci bedelin tespit edilmemiŖtir.

- İhale komisyonu üyelerinden bir personel ihale öncesinde, ihale dosyasının kendisine gönderilmediğini ve dosyayı sadece ihale sırasında çok sınırlı olarak inceleyebildiğini ifade etmiŖtir.

- Muayene kabul komisyonu tarafından tutulan tutanağa göre, gelen ilk parti mal 3 gün geç teslim edilmiŖtir.

- Geç teslimden kaynaklanan ceza uygulamasında, toplam sözleşme bedeli yerine gelen ilk parti malın bedeli üzerinden idari para cezası kesilmiŖtir.

- Ödeme emri ekinde yer alması gereken belgelerden bir tanesine yer verilmemiŖtir.

5.1.3.5. Yapılan Öneriler

Kuruma ait mali mevzuat ve ekleri çerçevesindeki değerlendirmeler ve yüz yüze görüŖmeler sonucunda elde edilen bulgulara iliŖkin olarak yapılan öneriler Ŗunlardır:

- İhtiyaç miktarının belirlenmesinde, önceki yıla göre artış veya azalışın nedeninin gerekçeli olarak yazılı hale getirilmesi gerekmektedir.

- Üç firmadan teklif almanın yanında önceki yıllardaki ihale fiyatları ve günümüz teknolojik imkanlarından da faydalanmak suretiyle daha gerçekçi bir yaklaşık maliyetin belirlenmesi gerekmektedir.

- Sözleşme hükümleri şartname hükümlerinden sonra geldiği için, sözleşme hükümlerinin şartnameye aykırılık teşkil etmemesi gerekmele birlikte, en azından kuruma daha fazla sorumluluk yükleyecek hükümlere yer verilmemesi gerekmektedir.

- Şartname ve sözleşme tasarılarında alınacak malla ilgili olmayan hükümlere yer verilmemelidir.

- Ceza uygulamasında sözleşme bedelinin dikkate alınması gerekmektedir.

- Şartname ve sözleşme tasarılarını hazırlayan personelin belirli bir eğitimden geçirilmesi gerekir.

- İhale kararında varsa ikinci en ekonomik bedelin de belirlenmesi gerekmektedir.

- İhale öncesinde ihale dosyasının tüm komisyon üyeleri tarafından yeterli seviyede incelenmesinin sağlanması gerekmektedir.

- Cezanın eksik kesilmesi nedeniyle tedarikçiye fazla ödenen tutarın yeniden hesaplanmak suretiyle geri tahsili sağlanmalıdır.

- Ödeme emri ekindeki eksik belgenin tamamlattırılması ve ödeme sırasında yapılması gereken kontrollerin biraz daha dikkatli yapılması için muhasebe yetkilisinin uyarılması gerekmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

1. SONUÇ

İlk olarak Anglosakson ve Kıta Avrupası ülkelerinde başlayan ve sonrasında birçok ülkede benzer şekillerde uygulanmakta olan iç denetim sistemi, ülkemiz kamu kesimine ilk kez 5018 sayılı KMYKK ile girmiştir. İdarelerin mevcut denetim birimlerinin yanında ayrıca iç denetim birim başkanlıklarının da kurulmasına imkân tanınmıştır.

Kanunla getirilen iç denetim sistemi, kamu kesiminde uluslararası standartlarda bir denetim yapılmasını öngörmektedir. Öncesinde ulusal kamu denetim standartları bile bulunmayan ülkemiz kamu yönetiminde, hem uygulamada birliğin sağlanması hem de yetkileri olduğu halde mevcut teftiş kurulları tarafından denetimi yapılmayan birçok idari ve mali işlemlerin genel kabul görmüş denetim standartları altında denetlenecek olması, iç denetim sisteminin kamu idarelerine katkısının ne oranda büyük olacağını göstermektedir.

Kavramsal ve yasal açıdan oldukça iyi tasarlanmış ve yasal alt yapı olarak da büyük oranda tamamlanmış bulunan iç denetim sisteminin başarıyla uygulanması halinde, kamu idareleri yönetim sorumluluğunu yerine getirmede önemli bir mesafe almış olacaklardır. Bir taraftan nesnel güvence sağlayan, diğer taraftan da danışmanlık hizmeti veren iç denetim sistemi, kamu idarelerinin hem mali yönden hem de idari yönden daha şeffaf ve hesap verebilir bir kurum özelliğini kazanmasında önemli bir fonksiyon üstlenecektir.

Diğer taraftan, geçmişe ve mevzuata odaklı denetim sistemimizin uluslararası uygulamalar paralelinde geliştirilmesi sağlanacaktır. Özellikle AB adaylık sürecinin de katkılarıyla iç denetim alanında uluslararası uygulama ve standartlar yakalanmış olacaktır. Bunun doğal bir sonucu olarak da, kamu

idarelerinin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılması bakımından önemli kazanımlar elde edilecektir.

Sistemin başarıyla uygulanması, öncelikle kamu idarelerinde üst yönetici konumunda bulunanların iç denetim mantığını ve gerekliliğini kabullenmeleri ile doğru orantılıdır. Çünkü kurum menfaatlerinin korunmasından öncelikli sorumlu üst yöneticilerdir. Kurum faaliyetlerine değer katmak isteyen bir üst yöneticinin bu amacını gerçekleştirmede en önemli desteği iç denetçilerden alacaktır. Özellikle büyük organizasyon yapısına sahip kurumlarda etkin bir iç kontrol ortamının sağlanmasına etki edebilecek risklerin değerlendirilmesi ve bu risklerin en aza indirilmesi güçlü bir üst yönetici-iç denetçi işbirliğine dayanmaktadır. Kendisine bağlı olan iç denetçilerden maksimum desteği alan üst yönetici, bir taraftan vereceği kararlarda daha isabetli olacak ve kurum amaçlarını gerçekleştirme bakımından daha etkili olacak, diğer taraftan da özellikle hesap vereceği dış denetime karşı elini güçlendirmiş olacaktır.

Gerek kamu mali yönetiminde gerekse kamu yönetiminde ilk defa uluslararası standartlarda denetim yapılmasını öngören iç denetim sisteminin karşı karşıya olduğu tek sorun uyum sorunudur. İç denetim sisteminin önündeki en önemli engel teftiş odaklı denetim anlayışıdır ve mevcut yönetim kademesindeki kariyerlerini kaybetmek istemeyen teftiş kurullarıdır. Bunun en önemli göstergesi, başlangıçta 2005 yılından itibaren yürürlüğe girmesi öngörülen KMYKK'nın ertelenerek 2006 yılından itibaren yürürlüğe girmesidir. Bununla birlikte 2005 yılı başından itibaren kamu idarelerine iç denetçi atamalarının yapılması gerekirken, bu atamaların 2007 yılı başlarına kadar geciktirilmiş olması ve sınırlı sayıda atanmanın yapılmış olması mesleğin geleceği ile ilgili endişeleri beraberinde getirmiştir. Özellikle kanunla getirilen iç denetim sisteminin kamuda uyumlaştırma sürecini üstlenen Maliye Bakanlığı'nın bu konuda tam olarak istekli olduğunu söylemek mümkün değildir. Nitekim bakanlık bünyelerinde oluşturulan iç denetim birimlerinde görev alan müfettiş

kökenli iç denetçinin bulunmadığı bakanlıkların başında Maliye Bakanlığı gelmektedir.

2. ÖNERİLER

İç denetim sisteminin karşı karşıya bulunduğu uyum sorununu ortadan kaldırmak için yapılabilecekleri birkaç noktada toplamak mümkündür.

Özellikle kamu yönetimi reformu olarak adlandırılan, ancak Cumhurbaşkanı tarafından veto edilmiş olan KYTİYYHK ile birlikte teftiş kurullarının geleceğinin belirsiz olması ve bir anlamda kamu yönetiminde iç denetim sisteminin teftiş kurullarına alternatif olacağı beklentisinin, geciktirilmeksizin yasal olarak açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Şayet kamu idarelerinde teftiş kurulları ve iç denetim birimleri mevcudiyetlerini devam ettireceklerse, iç denetim birimleri ile teftiş kurulları arasındaki görev ayrımı zaman kaybetmeksizin belirlenmelidir.

Üst yöneticilerin iç denetim konusunda bilgilendirilmesi gerekir. Özellikle yerel yönetimlerde(üniversiteler dahil) üst yöneticiler iç denetimin ne ifade ettiği ve kurum faaliyetlerine nasıl katkı sağlayacağı konusunda pek bilgi sahibi değildirler. Buna karşılık merkezi yönetimde ise, üst yöneticiler iç denetim sisteminin teftiş kurullarına alternatif olacağı endişesini taşımaktadırlar. Yukarıda da ifade edildiği üzere, sistemin başarısında üst yöneticinin bu sistemi kabullenmesi ve sistemden gerekli şekilde yararlanması önemli rol oynayacaktır. Genel olarak merkez yönetiminde teftiş ve denetim elemanlarından oluşan üst yöneticiler iç denetim sistemine karşı mesafeli durdukları için, sistemin uygulanması daha çok AB adaylık sürecine paralel olarak yavaş işlemektedir.

Mevcut teftiş kurulları yeniden yapılandırılabilceği gibi her kamu idaresinde bulunan teftiş kurullarının kaldırılarak Başbakanlığa bağlı ve tüm kamu idarelerine yönelik teftiş ve soruşturma yapmaya yetkili tek teftiş kurulu oluşturulabilir. Çok geniş yetkiler verilmiş olmasına rağmen, belirli bir risk

unsuruna bağlı olarak planlı ve sürekli bir denetim yapmayan, buna karşılık daha çok soruşturma görevini yerine getiren mevcut teftiş kurullarının yapılandırılmasında izlenebilecek birinci yol; teftiş kurullarının, risk esasına dayanan planlı ve sürekli denetim yapmayı öngören iç denetim alanına giren faaliyetlerle ilgili görevlerinin tamamen iç denetim birimlerine bırakılarak, sadece soruşturma yapmak ve idarelerin üçüncü kişilere yönelik faaliyetlerine ilişkin görevlerle yetkili kılınmasıdır. İkinici bir yol ise, kamu idarelerinde mevcut teftiş kurulları ile i denetim birimleri birleştirilerek tek bir teftiş ve denetim birimi oluşturulabilir. Oluşturulacak birimde hem iç denetim görevini hem de soruşturma görevini yerine getirenler i denetçi statüsünde görev yapmalıdırlar. Ancak söz konusu birimde iç denetim ve soruşturma görevlerini yerine getiren i denetçiler arasında uygun bir iş bölümü yapılmalıdır.

Sonuç olarak, mevcut kamu mali yönetimimiz açısından hesap verilebilirlik ve Şeffaflık konusunda iç denetim sistemi bir fırsat olarak değerlendirilmelidir. Kamu idarelerinde iç denetimle ilgili olarak oluşturulacak birimin adı ne olursa olsun, -teftiş ve denetim kurulu, teftiş kurulu, iç denetim birimi veya bir başka ad- 5018 sayılı kanun öncesine kadar ulusal kamu denetim standartları bile olmayan Türk kamu mali yönetiminde, bundan böyle uluslararası standartlarda riske dayalı iç denetimin yapılacak olması kamu yönetimimiz açısından kesinlikle bir kazanım olacaktır.

A-EKLER

EK-1: KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI

NİTELİK STANDARTLARI

1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

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

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

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

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

1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık

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

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

1110 - İdare İçi Bağımsızlık

İç denetim birimi doğrudan üst yöneticiye bağlı olmalıdır.

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

1120 - Bireysel Tarafsızlık

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

1130 - Bağımsızlık ve Tarafsızlığı Bozan Etkenler

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

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

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

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

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

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

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

1200 – Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat

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

1210 – Yetkinlik

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

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

1210.G1 - İç denetçiler, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, iç denetim birimi yöneticisi idare dışındaki uzmanlardan denetim görevinin hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere tavsiye ve yardım temin etmelidir.

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

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

1210.D1 - İç denetçilerin danışmanlık görevini yapabilmesi için gerekli bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmadığı durumlarda, iç denetim birimi yöneticisi görevi reddetmeli veya belirlenen danışmanlık hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak gereken yardımı temin etmelidir.

1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat

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

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

- Görevle ilgili amaçlara ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,
- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların karmaşıklık, hacim veya önem derecesi,
- Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,

- Önemli hataların, düzensizliklerin veya aykırılıkların bulunma ihtimali,
- Güvence hizmetinin potansiyel faydalarının maliyeti.

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

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

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

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

1230 - Sürekli Mesleki Gelişim

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

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

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

1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

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

değerlendirilmesi, standartlara ve meslek ahlak kurallarına uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin programdır.

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

1310 - Kalite Programı Değerlendirmeleri

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

1311 - İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler;

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

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

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

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

1312 - Dış Değerlendirmeler

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

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

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

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

1320 - Kalite Programı Hakkında Raporlama

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

1330 - "Standartlara Uygun Yapılmıştır" İbaresinin Kullanılması

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

1340 - Aykırılıkların Açıklanması

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

ÇALIŞMA STANDARTLARI

2000 - İç Denetimin Yönetimi

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

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

2010 - Planlama

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

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

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

2020 - Bildirim ve Onay

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

2030 - Kaynak Yönetimi

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

2040 - Politika ve Süreçler

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

2050 - Eşgüdüm

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

2060 - Üst Yönetici ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

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

2100 - İşin Niteliği

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

2110 - Risk Yönetimi

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

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

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

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

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

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

2120 - Kontrol

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

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

Bu değerlendirme;

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

kapsamalıdır.

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

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

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

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

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

2130 - Yönetim

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

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

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

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

2200 - Görev Planlaması

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

2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

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

- Denetlenecek faaliyetin hedefleri ve bu hedeflere ulaşmadaki performansı değerlendirmeye yarayacak araç veya kriterler,

- Faaliyetler, hedefler ve kaynaklar üzerindeki önemli riskler ile bu risklerin muhtemel etkilerini kabul edilebilir seviyede tutmanın yol ve yöntemleri,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin ilgili kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.

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

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

2210 - Görev Amaçları

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

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

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

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

2220 - Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, denetim görevinin amaçlarına ulaşılmasına uygun seviyede olmalıdır.

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

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

2220.D1 - İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yürütürken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlara yeterince temas ettiğinden emin olmalıdır. Eğer görev esnasında kapsamla ilgili ihtirazi kayıtlar olursa, göreve devam edip etmeyeceğini belirlemek üzere, iç denetçiler bunları ilgili yöneticiyle tartışmalıdır.

2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi

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

2240 - İş Programı

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

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

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

2300 - Görevin Yürütülmesi

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

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

2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

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

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

2320 - Analiz ve Değerlendirme

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

2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi

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

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

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

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

2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü

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

2400 - Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlaması gereklidir.

Raporlar, yetkisiz kişilerin erişimini engellemek için gizlilik içinde muhafaza edilmelidir.

2410 - Raporlama Kıstasları

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

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

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

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

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

2420 - Raporlamaların Kalitesi

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

2421 - Hata ve Eksiklikler

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

2430 - Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması

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

- Tam olarak uyulamayan Standart/Standartlar
- Aykırılık sebepleri
- Aykırılığın göreve etkisi

2440 - Sonuçların Raporlanması

İç denetim birimi yöneticisi, görev sonuçlarını ilgili taraflara raporlamalıdır.

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

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

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

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

2500 - İlerlemenin İzlenmesi

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

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

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

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

2600 - Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

İç denetim birimi yöneticisi, üst yönetimin idare için kabul edilemeyecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle müzakere etmelidir. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, iç denetim birimi yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için üst yöneticiye rapor etmelidir.

EK-2: KAMU İÇ DENETÇİLERİ MESLEK AHLAK KURALLARI

I. İLKELER

İç denetçilerden aşağıdaki ilkelere uymaları beklenir.

1. Dürüstlük

İç denetçilerin dürüstlüğü güven verir ve böylece vardıkları kanaat ve değerlendirmelere itimat edilmesine zemin oluşturur.

2. Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık

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

3. Gizlilik

İç denetçiler, denetim esnasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı gösterir, hukuki ve mesleki zorunluluk olmadıkça bunları yayınlamaz ve açıklamaz.

4. Yetkinlik (Ehil olma)

İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin yürütülmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyarlar.

II. DAVRANIŞ KURALLARI

1. 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.

2. 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. Denetçinin 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.

3. Gizlilik

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.

4. 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.

KALORİFER YAKITI(KAL-YAK) ALIMINA İLİŞKİN SÜREÇ DENETİMİ

	Süreçler	Riskler	Kontrol Ve Testler	Bulgular	Öneriler
1	İhtiyacın Belirlenmesi	İhtiyacın eksik ya da fazla belirlenmesi	<ul style="list-style-type: none"> - Bir önceki yıl alınan toplam miktar ile yapılan kıyaslama sonucu nedir? - Aradaki (varsa) farkın sebebini nedir? - İhale dışında ayrıca doğrudan teminle alım yapılmış mı? - Tespit edilen miktar neye göre belirlenmiş? - Önceki yıldan kalan yakıt miktarı nedir? -Kullanılabilir ödenek durumu nedir? 	-Belirlenen ihtiyaç miktarı bir önceki yıla oranla yaklaşık % 10 artırılmış. Sebebi ise, bir önceki yıl alınan yakıt miktarı neredeyse yıl sonu itibariyle bitmek üzere olduğu için bu şekilde belirlendiği yapılan görüşme ile anlaşılmış.	- İhtiyaç miktarının belirlenmesinde, önceki yıla göre artış veya azalışın nedeninin gerekçeli olarak yazılı hale getirilmesi gerekmektedir.
2	Yaklaşık Maliyetin Tespiti	Yaklaşık maliyetin düşük ya da yüksek belirlenmesi	<ul style="list-style-type: none"> - Yaklaşık maliyet tespit edilirken önceki yıllarda alınan fiyatlar kullanılmış mı? - Sadece belli yerlere (piyasaya) sorularak mı oluşturulmuş? - Yaklaşık maliyet ne kadar gerçekçi? 	- Yaklaşık maliyet sadece üç piyasa firmasından alınan teklif fiyatlara göre oluşturulmuş.	- Üç firmadan teklif almanın yanında önceki yıllardaki ihale fiyatları ve günümüz teknolojik imkanlarından da faydalanmak suretiyle daha gerçekçi bir yaklaşık maliyetin belirlenmesi gerekmektedir.
3	İhale Dokümanının Hazırlanması -Şartname Ve Sözleşme Tasarılarının Hazırlanması	Şartname ve sözleşme tasarılarında kurum zarar uğratabilecek hükümlerin bulunması	<ul style="list-style-type: none"> - Teknik şartname hazırlayan personelin yeterliliği nedir? - Bu personelin ne kadar tecrübesi vardır? - Hukuk müşavirliğinin görüşüne başvurulmuş mu? - Standart şartname ve sözleşmeler mi kullanılmış? 	- Şartnamede fiyat farkının mal ve hizmet alımına ait kararname hükümlerine göre işlem yapılacağı ifade edilirken, sözleşmede fiyat farkının yapım işine göre verileceği ifadesine yer	- Sözleşme hükümleri şartname hükümlerinden sonra geldiği için sözleşme hükümlerinin şartnameye aykırılık teşkil etmemesi gerekmektedir birlikte, en azından

		(örneğin malın geç tesliminde uygulanacak cezanın belirlenmemiş olması veya fiyat farkı verilmesi gereken durumlarda daha yüksek fiyat farkı verilmesine imkan veren düzenlemelere yer verilmesi)	<ul style="list-style-type: none"> - İhtiyaç doğru ve gerçek bir şekilde tanımlanmış mı? - İdarenin yükümlülükleri ile tedarikçinin yükümlülükleri tam olarak belirlenmiş mi? - Hukuki bir boşluk oluşması söz konusu mu? - Şartname ve sözleşme hükümleri arasında çelişen bir durum söz konusu mu? 	<p>verilmiştir.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Şartname ve sözleşme tasarılarının hazırlanmasında standart formlar kullanılmış ve alınacak malla ilgili olmayan hükümlere de yer verilmiş. - Uygulanacak ceza ile ilgili olarak, geç teslimlerde sözleşme bedeli yerine geç teslim edilen malın bedeline göre ceza kesilmesi öngörülmüş. 	<p>kuruma daha fazla sorumluluk yükleyecek hükümlere yer verilmemesi gerekmektedir.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Şartname ve sözleşme tasarılarında alınacak malla ilgili olmayan hükümlere yer verilmemelidir. - Ceza uygulamasında sözleşme bedelinin dikkate alınması gerekmektedir. - Şartname ve sözleşme tasarılarını hazırlayan personelin belirli bir eğitimden geçirilmesi gerekir.
4	İhale Onay Belgesinin Alınması				
5	İhale İlanının Yapılması	İhale ilanının eksik bilgiler içermesi veya hatalı ilan yapılması	<ul style="list-style-type: none"> - Gerekli ilan vasıtaları ile ilan yapılmış mı? - Gerekli ilan sürelerine uyulmuş mu? - İlanda eksik bilgi var mı? 		
6	İhale Komisyon Üyelerinin Belirlenmesi	İhale komisyonu üyelerinin gerekli şartları taşımayan kişilerden oluşması	<ul style="list-style-type: none"> - Komisyon üyeleri kalorifer yakıtı ile ilgili ne kadar tecrübeli? - Özellikle teknik personelin konu ile ilgili bilgisi var mı? - Kalorifer yakıtı ile hiçbir surette ilgisi olmayan komisyon üyesi var mı? 		

7	<p>İhalenin Yapılması</p> <p>-Tekliflerin Kabul Edilmesi -Tekliflerin Değerlendirilmesi -En Ekonomik Ve İkinci Ekonomik Bedelin Belirlenmesi -İhale Kararının Gerekçeli Olarak Komisyon Tarafından Alınması</p>	<p>İhale kararının iptaline yol açabilecek durumların olması</p>	<p>-Teklifler usulüne uygun hazırlanmış mı? - Teklif ekinde yer alan belgelerde eksiklik var mı? - En ekonomik bedel nasıl belirlenmiş? - Komisyon üyeleri ihale öncesi ihale dosyasını incelemiş mi? - İhale kararında farklı görüş belirten veya çekimser kalan üye var mı? -İhale kararında yer alan gerekçe ne kadar makul ve mevzuata uygun?</p>	<p>- En ekonomik ikinci bedelin tespit edilmediği görülmüştür. - İhale komisyonu üyelerinden bir personel ihale öncesinde, ihale dosyasının kendisine gönderilmediğini ve dosyayı sadece ihale sırasında çok sınırlı olarak inceleyebildiğini ifade etmiştir.</p>	<p>- İhale kararında varsa ikinci en ekonomik bedelin de belirlenmesi gerekmektedir. - İhale öncesinde ihale dosyasının tüm komisyon üyeleri tarafından yeterli seviyede incelenmesinin sağlanması gerekmektedir.</p>
8	<p>Ön Mali Kontrolün Yapılması</p>				
9	<p>İhale Kararının Onaylanması</p>				
10	<p>İhale Kararının İlgililere Bildirilmesi</p>				
11	<p>Sözleşmenin İmzalanması -İhale Dosyasında Yer Alan Sözleşme Tasarısının Taraflarca İmzalanması</p>	<p>İhale dosyasında yer alan şartname ve sözleşme tasarılarının, sözleşme yapılması sırasında veya sonradan idare aleyhine değiştirilmesi veya</p>	<p>-İhale dokümanında yer alan şartname ve sözleşme tasarıları ile ihale sonrasında tedarikçi ile imzalanan sözleşme ve şartnameler arasında farklılık var mı?</p>		

		önceden düşünülmemeyen ve fakat şartname ve sözleşme tasarılarında yer verilmeyen bazı düzenlemelerin idare aleyhine ve tedarikçi lehine sonuç doğuracak şekilde sonradan ilave edilmesi			
12	Muayene Kabul Komisyonunun Oluşturulması	Muayene kabul komisyonu üyelerinin gerekli şartları taşımaması	-Komisyon usulüne uygun olarak oluşturulmuş mu? -Komisyon üyelerinin nitelikleri yerinde mi? -Komisyon üyelerinin konu hakkında ne kadar tecrübeleri var?		
13	Yüklenicinin Şartname Ve Sözleşmeye Uygun Olarak İlk Parti Malı Getirmesi	Şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olmayan malın teslim alınması	- Teslim alınan mal şartname ve sözleşmede belirtilen mala uygun mu? - Mal zamanında mı getirilmiş? - Komisyon üyelerinin tamamı tutanağı imzalamış mı? - Muayene sırasında teknik bir tetkik, tahlil veya rapor isteniyorsa, bunlar mevcut mu? - Komisyon kararında çekimser üye var mı? - Teslim tutanağının tarihi doğru mu? - Teslimatın geç yapılması halinde, kaç gün gecikilmiş?	- Muayene kabul komisyonu tarafından tutulan tutanağa göre gelen ilk parti malın 3 gün geç teslim edildiği görülmüş.	
14	Muayene Yapılması				
15	Malın Teslim Alınması Ve Tutanak Tutulması				

			<ul style="list-style-type: none"> -Gecikilen sürenin hesabı doğru mu? - Süresi içerisinde kabul yapılmış mı? -Tedarikçi kuruma malı getirdiğine ilişkin olarak yazılı olarak başvurmuş mu? - Başvurmuşsa hangi tarihte başvurmuş? 		
16	Ödeme Emri Eklerinin Tamamlanması				
17	Ödeme Emrinin Düzenlenmesi				
18	Muhasebe Birimine Gönderilmesi				
19	Ödeme Öncesi Kontrolün Yapılması	<ul style="list-style-type: none"> -Ödeme öncesi muhasebe birimince gerekli kontrolün yapılmaması, - Muhasebe kaydının yanlış yapılması 	<ul style="list-style-type: none"> - Ödeme emri üzerindeki imzalar tam mı? - Uygun bütçe tertibine kaydı yapılmış mı? -Muhasebe kaydı doğru mu? - Gerekli kontrolün yapıldığına dair herhangi bir ibare var mı? - Ödeme emri ekinde yer alan belgeler tam mı? - Ödenecek tutarla ilgili maddi bir hata var mı? - Kesinti suretiyle alınan vergi alınmış mı? - Mahsup edilecek bir vergi var mı? - Ödeme yapılacak şahsın kimliği doğru mu? 	<ul style="list-style-type: none"> - Geç teslimden kaynaklanan ceza uygulamasında, toplam sözleşme bedelinin yerine gelen ilk parti malın bedeli üzerinden idari para cezasının kesildiği görülmüştür. - Ödeme emri ekinde yer alması gereken belgelerden bir tanesinin bulunmadığı görülmüştür. 	<ul style="list-style-type: none"> - Cezanın eksik kesilmesi nedeniyle tedarikçiye fazla ödenen tutarın yeniden hesaplanmak suretiyle geri tahsili sağlanmalıdır. - Ödeme emri ekindeki eksik belgenin tamamlattırılması ve ödeme sırasında yapılması gereken kontrollerin biraz daha dikkatli yapılması için muhasebe yetkilisinin uyarılması gerekmektedir.
20	Ödemenin Yapılması				

B-ÖZGEÇMİŞ

BAYRAM ASLAN

Bayram ASLAN, 1975 Isparta-Gelendost doğumlu olup, lise eğitimini 1993 yılında Ankara Maliye Meslek Lisesi'nde tamamlamıştır.

Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümünden 1998 yılında mezun olmuştur.

1993-2001 yılları arasında Maliye Bakanlığında memurluk, vergi denetmen yardımcılığı, stajyer muhasebat kontrolörlüğü görevlerinde bulunmuştur. 2001 yılında Sayıştay Başkanlığında denetçi yardımcısı adayı olarak göreve başlamış, 2003 yılında denetçi, 2007 yılında da başdenetçi olmuştur.

2003-2005 yılları arasında Sayıştay Başkanlığı Üniversite Denetim Grubunda çalışmış ve 2005 yılından itibaren de 4.Daire Raportörlüğünde görev yapmaktadır.

KAYNAKÇA

1-AICPA, **Code of Professional Ethics**, Rule, 202.

2-AKINCI Müslüm; **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları, 1999.

3-AKSOY Tamer; **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, 2002.

4-ALACADAĞLI Esmeray; **Kamu Yönetimi Paneli**, "Kamu Yönetimi ve Kalite", TBB Yayınları, Ankara 2003.

5-ALTUĞ Figen; **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi, 2000.

6-ARCAGÖK M. Sait; Ertan ERÜZ; **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Hesap Uzmanları Derneği, 2006.

7-ARENS Alvin A.; James K. LOEBBECKE; **Auditing An Integrated Approach**, 1997.

8-**Avrupa'da İç Denetim-Konum Raporu**; www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005, Çeviri, TİDE, s. 27. Erişim 20.06.2007.

9-**Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler İle İlişkisi**, Danışma Belgesi, Türkiye Bankalar Birliği, Temmuz 2000.

10-BOZKURT Nejat; **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınevi, 4.Baskı, İstanbul, Mart 2006.

11-ERDEM Metin; **Kamu Mali Denetimi**, Ekin Kitabevi, 1993.

12-ERDOĞAN Melih; **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2005.

13-**Glossary of Definitions** Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control, Versiyon of November 11, 2005.

14-GÖZÜBÜYÜK A.Şeref; **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, Turhan Kitabevi, 7. Baskı, Ankara 2001.

15-GÜLTEKİN Sadettin; **Kamu Yönetimi**, Akademi Yayınevi, Şubat 2002.

16-GÜREDİN Ersin; **Denetim**, Beta Yayınları, 1994.

17-**INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Çeviren Baran ÖZEREN, Sayıştay Yayınları, 2006.

18-**İç Denetim Dergisi**; TİDE, Sayı;1-15.

19-**İç Denetim ve Türkiye Uygulaması**, Denetim Dokümanları, www.bumko.gov.tr, Erişim 25.04.2006.

20- **Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri Ortak Çalışması, www.milliemlak.org, Ekim 2003.

21-**Kamu İç Denetim Standartları**, İDKK,2007.

22-**Kamu İç Denetim Raporlama Standartları**, İDKK, 2007.

23-KAVAL Hasan; **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, 2005.

24- KEPEKÇİ Celal; **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, 1998.

25-KENGER Erdal; **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, www.ydk.gov.tr, Erişim 10.06.2006.

26-KÖSE H. Ömer; **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayınları, 2007.

27-KULUÇLU Erdal; “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 63.

28-**Mali Kılavuz Dergisi**; Sayı; 21, 24, 25, 31, 33 ve 34. Sayıları.

29-ÖRNEK Acar; **Kamu Yönetimi**, Meram Yayın Dağıtım, 1992.

30-ÖZER Hüseyin; **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay Yayınları, 1997.

31-ÖZER Mevlüt; **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim-I**, Özkan Matbaacılık, 1997.

32-ÖZEREN Baran; **İç Denetim, Standartları Ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Sayıştay Yayınları, 2000.

33-PICKETT K.H.Spencer; **The Internal Auditing Handbook**, 2003.

34-SAKA Tamer; “İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi”, **İç Denetim Dergisi**, TİDE, Sonbahar 2001.

35-TAYLOR Donald H.; G.William GLEZEN; **Auditing An Assertions Approach**, 1997.

36-TORTOP Nuri; "Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması", **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı; 31/1, Mart 1998.

37-TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, İstanbul, 2002.

38-**Uluslararası İç Denetim Standartları-Mesleki Uygulama Çerçevesi**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü-The IIA Research Foundation, Deloitte, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No: 3.

39-UZUN Fuat; "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt; 12, Sayı; 9.

40-YILDIRIM Turan; **Türkiye'nin İdari Teşkilatı**, Alkım Yayınları, 1999.

41-YÜZGÜN Arslan; **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, 1984.

42-**VI., VII. ve VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planları**, www.dpt.gov.tr.

43-VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı - **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT Yayını, Ankara, Mart 2000.

44-VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı - **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, DPT Yayını, Ankara, Mart 2000

İNTERNET SİTELERİ

www.bumko.gov.tr (Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü)

www.deloitte.com.tr

www.denetimnet.net

www.dpt.gov.tr (Devlet Planlama Teşkilatı)

www.idkk.gov.tr (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)

www.iaa.org (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)

www.kidder.org.tr (Kamu İç Denetçileri Derneği)

www.milliemlak.org

www.sayistay.gov.tr

www.tide.org.tr (Türkiye İç Denetim Enstitüsü)

www.ydk.gov.tr (Yüksek Denetleme Kurulu)

KANUNLAR VE DİĞER MEVZUAT

1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu(Mülga)

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu

5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Kamu İdarelerinin İç Denetçi Kadrolarında 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa Göre İstihdam Edilenlere Yapılacak Ek Ödemeye İlişkin Usul Ve Esasların Belirlenmesine İlişkin Karar(Bakanlar Kurulu Kararı)

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik(Bakanlar Kurulu)

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği(Maliye Bakanlığı)

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik(Maliye Bakanlığı)

2006/10809 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

28.8.2006 Tarihli Ve 2006/10911 Sayılı "Mahalli İdarelerde İç Denetçi Kadrosu Tahsisine İlişkin" Bakanlar Kurulu Kararı