



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**IRAK'TA VE TÜRKİYE'DE KAMU İÇ DENETİM
KARŞILAŞTIRMASI**

**Sufyan Azer Abdulkareem AL-OBAIDI
1430201988**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Danışman
Doç. Dr. Serpil SENAL**

ISPARTA – 2017



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Doc. Dr. Serpil SENAL

Öğrencinin Adı Soyadı	Sulphon Asan Abdulkarim Al-Obaidi	
Anabilim Dalı	İşletme	
Tez Başlığı	İnok'ta ve Türkiye'de Kurum iç İletim	
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	İnok'ta ve Türkiye'de Kurum iç İletim	
Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında Jürimiz 20.../27/2017 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için; ☒ OY BİRLİĞİ ☐ OY ÇOKLUĞU² ile aşağıdaki kararı almıştır. ☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez KABUL edilmiştir. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin DÜZELTİLMESİ³ kararlaştırılmıştır. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin REDDEDİLMESİ⁴ kararlaştırılmıştır.		
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Doc. Dr. Serpil Senol	
Jüri Üyesi	Doc. Dr. Osman Kürşat Onat	
Jüri Üyesi	Yrd. Doc. Dr. Burcu Aslantaş Ateş	
Jüri Üyesi		
Jüri Üyesi		

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 28-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

⁴ Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrenci, yeni tez konusu belirler.



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “İrak'ta ve Türkiye’de Kamu İç Denetim Karşılaştırması” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve beyan ederim.

Sufyan Azer Abdulkareem AL-OBAIDI

ÖNSÜZ

Öncelikle yüksek lisans eğitimime katkı sağlayan, tez konumu belirle aşamasından itibaren bilgi ve deneyimleri ile desteğini esirgemeyen ve her aşama yanımda olan; çalışma disiplini konusunda kendisin örnek aldığım, Doç. Dr. Serpil SENAL'a verdiği destek ve her türlü yardımından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tez çalışmam süresince maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen ailem sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Sufyan Azer Abdul Kareem AL-OBAIDI



ÖZET

İşletmelerin organizasyonlarının karmaşık bir yapıya dönüşmesi ile birlikte işletmelerin ürettiği bilginin de güvenilirliği sorgulanmaya başlamıştır. Bu süreç işletmelerdeki hem bağımsız denetimin hem de iç denetimin rolünün artmasına neden olmuştur. Özellikle ilk zamanlar mali işlemlerin ve muhasebe kayıtlarının doğrulanması ile sınırlı olan iç denetimin kapsamı bu süreçte daha da genişlemiştir. Ancak kamu kurumları özel sektörde yaşanan bu gelişmelerin gerisinde kalmıştır. Özel işletmeler karşılaştıkları risklerin artması ve çeşitlenmesiyle birlikte iç denetim sürecinde risk değerlendirmesi yapmaktadırlar. Ancak söz konusu değerlendirme kamu kurumlarında tam anlamıyla yapılmamaktadır.

Çalışmada Türkiye’de ve yoğun ticari ilişki içerisinde bulunduğu Irak’ta kamu kurumlarındaki iç denetim süreci irdelenmiştir. Bu kapsamda Irak’ta faaliyette bulunan ve bir kamu kuruluşu olan Irak Sanayi ve Maden Bakanlığı'na Bağlı Kamu Sistemler Şirketi’nin iç denetim süreci ortaya konulmuş ve bu süreç sonunda hazırlanan iç denetim raporu incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Kamu İç Denetimi, İç Denetim Standartları, İç Denetim Raporu.

(AL- OBAIDI, Sufyan Azer Abdulkareem, *Public Internal Audit Comparison in Iraq and Turkey*, Master's Thesis, Isparta, 2017)

ABSTRACT

With the transformation of organizations into a complex structure, the reliability of the information produced by enterprises has begun to be questioned. This process has led to an increase in the role of both independent auditing and internal auditing in enterprises. The scope of internal audit, which is limited primarily to the verification of financial transactions and accounting records in the early days, has further expanded in this process. However, public institutions are lagging behind these developments in the private sector. Private entities make risk assessments in the internal audit process with increasing and diversifying risks they face. However, this evaluation is not done fully in public institutions.

During the study, the internal audit process in public institutions in Iraq, where he was in Turkey and in intense commercial relations, was examined. In this context, the internal audit process of Iraqi Systems Public Company, which is a public organization operating in Iraq, has been put forward and the internal audit report prepared at the end of this process has been examined.

Keywords: Audit, Public Internal Audit, Internal Audit Standards, Internal Audit Report.

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	i
YEMİN METNİ	ii
ÖNSÖZ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	ix
TABLO LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM KAVRAMI VE İÇ DENETİM

1.1. Denetim Kavramı	2
1.1.1. Denetimin Amacı ve Kapsamı	4
1.1.2. Denetim Türleri	5
1.1.2.1. Statüsüne Göre Denetim Türleri	6
1.1.2.1.1. İç Denetim	6
1.1.2.1.2. Dış Denetim	7
1.1.2.2. Denetçinin Amacına Göre Denetim Türleri	9
1.1.2.2.1. Finansal Denetim (mali tablo denetimi)	9
1.1.2.2.2. Uygunluk Denetimi	10
1.1.2.2.3. Faaliyet Denetimi	10
1.2. İç Denetim	11
1.2.1. İç Denetim Tanımı	11
1.2.2. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı	12
1.2.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	14
1.2.4. İç Denetimin Farklı Ülke Uygulamaları	16
1.2.4.1. Kıta Avrupa Modeli	16
1.2.4.2. Anglo-Sakson Modeli	17
1.2.4.3. Karma Model	18
1.2.4.4. Avrupa birliği üyesi olmayan ülkelerin uygulamaları (ABD ve Kanada)	19
1.2.5. İç Denetimin Özellikleri	20
1.2.5.1. Fonksiyonel Bağımsızlık	21
1.2.5.2. Kuruma Değer Katma	21
1.2.5.3. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama	22
1.2.5.4. Güvence Sağlama	22
1.2.5.5. Danışmanlık Hizmeti Sağlama	22
1.3. İç Denetimin Alanları	23
1.3.1. Uygunluk Denetimi	23
1.3.2. Performans (Faaliyet) Denetimi	23
1.3.3. Mali Denetimi (Finansal Denetim)	24
1.3.4. Bilgi Teknoloji Denetimi	25
1.3.5. Sistem Denetimi (System Audit)	25

İKİNCİ BÖLÜM

2. KAMU İÇ DENETİMİ

2.1. Türkiye’de Kamu İç Denetimi.....	26
2.1.1. 5018 Sayılı Kanun’da Kamu İç Denetim Kavramı.....	28
2.1.2. Türkiye’de Kamu İç Denetim Standartları	29
2.1.2.1. Nitelik Standartları	29
2.1.2.2. Performans Standartları	34
2.1.3. Türkiyede Kamu İç Denetim Kurumları.....	42
2.1.3.1. Devlet Denetleme Kurulu	43
2.1.3.2. Sayıştay.....	43
2.1.3.3. Yüksek Denetleme Kurumu	44
2.1.3.4. Başbakanlık Teftiş Kurumu.....	45
2.1.3.5. Maliye Bakanlığı Denetim Organları	45
2.1.3.6. Bakanlıklar ve Müsteşarlıklar Denetim Organları.....	46
2.1.3.7. İç Denetim Koordinasyon Kurulu	46
2.1.4. Kamu Kesimi İç Denetim Sistemleri İçin 5018 Sayılı Kanun.....	47
2.1.4.1. İç Denetimin Tanımı.....	48
2.1.4.2. İç Denetçinin Görevleri	48
2.1.4.3. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması	50
2.2. Irak’ta Kamu İç Denetim.....	50
2.2.1. Kamu İç Denetim Anlayışı	50
2.2.2. Irak’ta Kamu İç Denetimi	51
2.2.3. Irak’ta Kamu İç Denetim Standartları	51
2.2.4. Irak’ta Kamu Sektöründeki Denetleme ve Kontrol Kurumları	52
2.2.4.1. Mali Denetleme Divanı	53
2.2.4.2. Doğruluk (Dürüstlük) Heyeti.....	54
2.2.4.3. Genel Müfettiş Bakanlığı.....	54
2.2.4.4. Denetleme İşleri Başbakan Devlet Koordine Ofisi	54
2.2.4.5. Irak Parlamento Meclisindeki Doğruluk (Dürüstlük) Komisyonu	55
2.2.4.6. Yolsuzlukla Mücadele Ortak Kurulu.....	55
2.2.5. Kamu Sektöründe İç Denetim Sisteminin Yasal Çerçevesi.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. IRAK’TA KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM SÜRECİ: BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Amacı.....	57
3.2. Araştırma Kapsamı	57
3.3. Irak Sanayi ve Maden Bakanlığı'na Bağlı Kamu Sistemler Şirketi’nin İç Denetim Birimi Yapısı	58
3.4. İç Denetim Biriminin Sorumlulukları.....	60
3.5. İç Denetimin Biriminin Kamu Organizasyon Yapısındaki Yeri ve İç Denetim Süreci.....	60
3.5.1. Türkiyede İç Denetim Birimini Kamu Organizasyon İçindeki Yeri.....	60
3.5.2. Irak’ta Sistemler Genel Şirketiyle İç Denetimin Biriminin Organizasyon Yapısı.....	63
3.6. Irak Sanayi ve Maden Bakanlığı'na Bağlı Kamu Sistemler Şirketinin İç Denetim Birimi Raporu	66

SONUÇLAR.....	78
KAYNAKLAR	81
ÖZGEÇMİŞ	92



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Bkz	: Bakınız
C	: Cilt
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations Commission
CPA	: Certified Public Auditor
ECILA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing)
IIA	: Amerika İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions)
ISO	: Uluslararası Standardizasyon Örgüt (International Organization for Standardization)
İDDK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
S.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilim ve Teknik Araştırma Kurumu
vb.	: Ve Benzeri
vd.	: Ve Diğerleri
YDK	: Yüksek Denetleme Kurulu,
Yrd.	: Yardımcı

TABLO LİSTESİ

Tablo 3.1. İç Denetim Biriminin Kamu Organizasyon İçindeki Yeri	61
Tablo 3.2. Türkiyede kamu iç denetim süreci	62
Tablo 3.3. Irakta Kamu Kurumlarında İç Denetim Biriminin Yeri	64
Tablo 3.4. Kamu İç Denetim Süreci	65
Tablo 3.5. İç Denetim Birim Çalışmaları	67
Tablo 3.6. Stoklar.....	70
Tablo 3.7. Duran Varlıklar.....	71
Tablo 3.8. Üretim Plânı.....	71
Tablo 3.9. Üretimin Teknik Denklemi.....	71
Tablo 3.10. Muhasebe kılavuzuna göre depo listesi.....	71
Tablo 3.11. Biriken, hareketi ağır olan, tüketilen malzemelerin depolanması	72
Tablo 3.12. Doğal ve Doğal Olmayan Hasarların Raporu.....	72
Tablo 3.13. Borçlular	72
Tablo 3.14. Alacaklıların Biriken Paralarının Analizi.....	74
Tablo 3.15. Sözleşmelerin Takibi	75
Tablo 3.16. Faaliyetlerin Sonucu.....	76

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Denetim Türleri	6
----------------------------------	---



GİRİŞ

Kurumsal yapının kuvvetlendirilmesinde iç denetim büyük bir rol oynamaktadır. Özel sektörde olduğu gibi kamu kurumlarında da kurumsal yapının oluşturulması, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği için vazgeçilmez bir unsur olmuştur. Bu nedenle son yıllarda kamu kurumlarında değer yaratmak, faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak amacıyla iç denetim ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Buna rağmen kamu kurumlarında iç denetim uygulaması hala özel sektör uygulamalarının gerisindedir.

Kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı denetim kavramlarıyla birlikte iç denetim süreci de zamanla değişim göstermeye başlamıştır. Bu süreçte iç denetim finansal işlerin gözden geçirilmesinin ötesine geçmiştir. Günümüzde iç denetim işletme riskleri üzerine yoğunlaşmakta ve söz konusu risklerin işletmenin amaçları doğrultusunda yönetilmesini hedeflemektedir. Ancak kamu kurumlarında kurumsal yönetimin tam anlamıyla söz konusu olmaması nedeniyle bu süreçte bir takım zorluklar yaşanmaktadır.

Çalışmada Türk kamu kurumlarındaki iç denetim süreci incelenmiştir. Bununla birlikte Türkiye'nin yakın ticari ilişki içerisinde bulunduğu Irak devletindeki kamu kurumlarındaki iç denetim süreci araştırılmıştır. Bu kapsamda çalışmanın ilk bölümünde iç denetim süreci anlatılmış, ikinci bölümde ise hem Irak hem de Türkiye'de kamu iç denetim sürecine değinilmiştir. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise Irak'ta bir kamu kuruluşundaki iç denetim süreci tanıtılmış, devamında yine aynı kurumda iç denetim süreci sonunda hazırlanan iç denetim rapor örneği incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda her iki ülke arasındaki farklılıklar ve benzerlikler ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM KAVRAMI VE İÇ DENETİM

1.1. Denetim Kavramı

Latince “duymak” anlamına gelen “auditus” kelimesinden türediği belirtilen “denetim” kavramının tarihinin milattan önce 3500 yılına kadar uzandığı düşünülmektedir¹. Muhasebe denetiminin en gelişmiş olduğu Anglo-Sakson ülkelerinde bir işletmede yürütülen muhasebe çalışmalarının denetimine “auditing” denir. Bu deyim, “işitmek, dinlemek” anlamına gelen latince “Audire” fiilinden türetilmiştir. Eski Mısır ve Roma uygarlıklarında her kurumda yapılan tahsilat ve ödemeler, bir uzmana okunmakta ve bu kimse okunanları dinleyerek yapılan tahsilat ve ödemelerin uygun olup olmadığına karar vermekteydi².

Denetim kavramını değişik biçimlerde tanımlamak mümkündür. En çok kabul gören denetim kavramı; “ekonomik faaliyet ve diğer olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları irdeleyip, değerlendiren sonucunu muhataplara bildiren sistematik bir süreç” şeklindedir.³ Denetimi ayrıca tüm iddia ve eylemlerin yasaya ve yürürlükte bulunan mevzuata uygunluk derecesini irdeleyen, sonuçlar çıkan bir süreç olarak da tanımlamamız mümkündür. Denetim, akılcı, planlayıcı ve sistematiktir⁴.

Denetim; koruma, muhafaza etme kavramlarıyla çok yakından ilişkilidir. Küçük çaplı işletmeler genel olarak sahipleri tarafından yönetilirler. Sahipleri tarafından kontrol edilebilir düzeyde olan bu işletme türlerinde, organizasyon içinde ayrıca bir denetim birimine veya denetçiye ihtiyaç duyulmaz. Organizasyon büyüdükçe işletme sahiplerinin işlemleri kontrol etme yetisi azalır ve belli bir noktadan sonra kurumsal yapının içinden

¹ Lawrence B. Sawyer ve Moritimer A. Dittenhofer, Sawyer’s Internal Auditing, 5th Edition, Florida: IIA Publications, 2002, s. 3-6, Alıntılan: Cemil ARSLAN, Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları, 1. Baskı, İstanbul, 2014, s.42.

² Gürbüz Hasan, Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, İstanbul, Mart, 1990, s. 1.

³ Auditing Concepts Committee: Repor of the Committee on Basc Auditing Concepts, 1972, s.3, Alıntılan: Güçlü Faruk, Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler), 2. Baskı, Şubat 2007, s. 1.

⁴ Güçlü Faruk, Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler), 2. Baskı, Şubat 2007, s. 1.

veya dışından gözlem, denetim, inceleme yapan kişi veya birime ihtiyaç duyulur. Aynı zamanda yeni bir hizmet olan bu işlev genel olarak “denetim” olarak adlandırılır ⁵.

Denetim, ekonomik faaliyetlerle ilgili savların önceden tahmin edilmiş ölçütlere uygunluk seviyesini tespit etmek ve sonuçları ilgililere duyurmak amacıyla taraf olmadan kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir denetim kavramı, anlık bir faaliyeti değil tam aksine birçok faaliyeti kapsayan geniş bir süreci belirtmektedir. Bu süreç, denetim çalışmaları ile başlamakta, ulaşılan sonuçların raporlanarak ilan edilmesi ile son bulmaktadır⁶.

Denetim günlük dilde teftiş, kontrol, revizyon, soruşturma, inceleme gibi kavramlarla aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak, bu kavramlardan farklı olarak “çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmaktan ziyade, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indireyecek ve mal hizmet üretiminde kullanılan kaynakların daha etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlayacak yöntem ve uygulamalar hakkında rehberlik etmeyi, iyi uygulama örneklerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi suretiyle daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi amaçlayan bir eylem” olarak tanımlanmaktadır⁷.

Denetim, belirli bir ekonomik birimle ilgili iktisadi faaliyet ve olaylarla ait mali nitelikli işlemlerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlar hakkında ilgili kesimleri bilgilendirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir. Karar vericiler veya bilgiyi kullanıcılar açısından denetim süzgecinden geçmiş bilgiler yüksek oranda güven duyulabilecek doğru bilgiler olarak kabul edilmektedir. Yöneticiler işletme yönetiminde gittikçe daha karmaşık hale gelen problemlerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu karmaşık yapı içinde yöneticilerin yönetimini üstlendikleri işletme ile ilgili problemlere çözüm üretmesinde en temel gereksinimlerinden biri de doğru ve güvenilir bilgidir ⁸.

⁵ Arslan Cemil, Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları, 1.Baskı, İstanbul, 2014, s. 42.

⁶ Yakar Serbay, Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:14, 2015, s.252.

⁷ Köse, H. Ömer, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, 2.Basım, Ankara, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, 2007, s.5.

⁸ Durmuş Cem Niyazi, Taş Oktay, SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, 1.Basım, Haziran 2008, s. 3.

1.1.1. Denetimin Amacı ve Kapsamı

Denetim çalışmasının amacı denetçinin denetim hedeflerine göre belirlenir. Örneğin bağımsız denetiminde amaç genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmaları açığa çıkarmak olabilir. Ancak denetçiden işlemlerin doğruluğu ve uygunluğu konusunda görüş bildirmesi istenmiş ise o zaman denetimin amacı, hesaplardan sorumlu olanları belirlemek ve zamanında önlem alınmasını sağlamak üzere yasalara uygun olmayan işlemlerin ortaya çıkarılması olacaktır. Performans denetiminde ise amaç, işlemlerin verimliliği, etkenliği ve tutumluluğu konusunda bir rapor verilmesi olabilir⁹.

Denetimin amacı, denetimin neden gerekli olduğu ile ilgilidir. Sorunun cevabı araştırıldığında denetimin; mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı bulmak, uygulama farklılığını gidermek, olumsuzlukları ortaya çıkarmak ve kararlarda isabetli olabilmek için gerekli olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu konuda ortaya atılan farklı görüşler bir araya getirilecek olursa denetimin amaçları¹⁰:

- a- Süreklilik sağlama,
- b- Önleme ve sınırlama,
- c- Düzeltme, denetim sonucu yapılan öneriye göre reform yapma,
- d- Organlar arasındaki eşgüdümü sağlama, verimlilik ve etkinliğin sağlanma,
- e- Çeşitli kararlarda isabet sağlama, denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı arama,
- f- Denetlenen birimler arasında uygulama farklılıklarını saptayıp, önlemler alma,
- i- Uygulamadaki olumsuzlukların meydana çıkarılabilmesi olarak sayılabilir¹¹.

Kamu denetimin kapsamı, tarihsel gelişim süreci içerisinde dönemden döneme ve ülkeden ülkeye büyük farklılıklar göstermiştir. Öncelikle merkezi devlet kuruluşlarının mali işlemlerinin incelenmesi ile başlayan kamusal denetim faaliyeti, özellikle 20. yüzyılda kamusal etkinliklerin hızlı artışı karşısında daha geniş bir kapsam ve nitelik kazanmıştır. Uygunluk derecesinin denetimleri, denetim faaliyetlerinin tamamını teşkil ederken, zamanla yeni denetim yöntem ve teknikleri uygulamaya konmuştur. Bu değişime paralel olarak çeşitli uzun ve kısa dönemli kamusal planlar, programlar ve

⁹ Özer Hüseyin, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Ankara, 1997, s. 19.

¹⁰ Bozkurt Paşa, Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler, Nisan 2013, s. 57-58.

¹¹ Kebeli Ahmet, Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi, TODAİE Kamu Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Dönem Projesi, 2012, s.8, Alıntıl原因; Paşa BOZKURT, Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler, Nisan 2013, s. 57-58.

projeler çağdaş denetimin öncelikli konuları arasında yer almaya başlamıştır. Bu dönemde birçok ülkede gündeme gelen sosyal refah devleti uygulamalarının gerektirdiği mal ve hizmetlerin üretimi için oluşturulan yüzlerce kamu kurum ve kuruluşunun neyi, niçin ve nasıl üreteceği konusu, denetimde geniş bir bakış açısını zorunlu kılmıştır. İç güvenlik hizmetlerine aktarılan kaynaklar ya da sağlık ve zorunlu eğitim hizmetleri gibi faaliyetlerin bütçeden ayrılan paylar önemli ölçüde artmıştır. Alınan ve verilen devlet borçlarında 20. yüzyılın son çeyreğinde görülen olağandışı artışlar, birçok ülke için bütçesel kaynakların önemli bir kısmının transfer harcamalarına ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Denetimin Kantitatif kapsamındaki bu gelişmelere paralel olarak niteliksel açıdan da önemli gelişmeler göstermiştir¹².

1.1.2. Denetim Türleri

Denetimi çalışmaları çeşitli yönlerden sınıflandırılabilir. Genellikle denetim; yapılma amacına, nedenine, kapsamına, uygulama zamanına, denetim yapan kişinin statüsüne göre bölümlere ayrılabilir¹³.

Klasik anlamda denetim, konularına ve amaçlarına göre finansal denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ancak, bu üç denetim türünün bir arada yürütülmesi halinde ekonomik denetim adında dördüncü bir denetim türü ortaya çıktığı da görülmektedir. Denetim, statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere de kendi içinde ikiye ayrılır. Yüksek denetim kurumlarının (Yüksek Denetleme Kurulları, Sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerinde parlamentolar adına yaptıkları denetim geçmişte dış denetim kapsamında değerlendirilirken, günümüzde tamamen yüksek denetim (Supreme audit) adında üçüncü bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar temelde, denetçinin örgüt personeli olup olmamasına ve örgüt dışında ise denetçi ile örgütü bir araya getiren hukuki bağa göre biçimlenmektedir¹⁴.

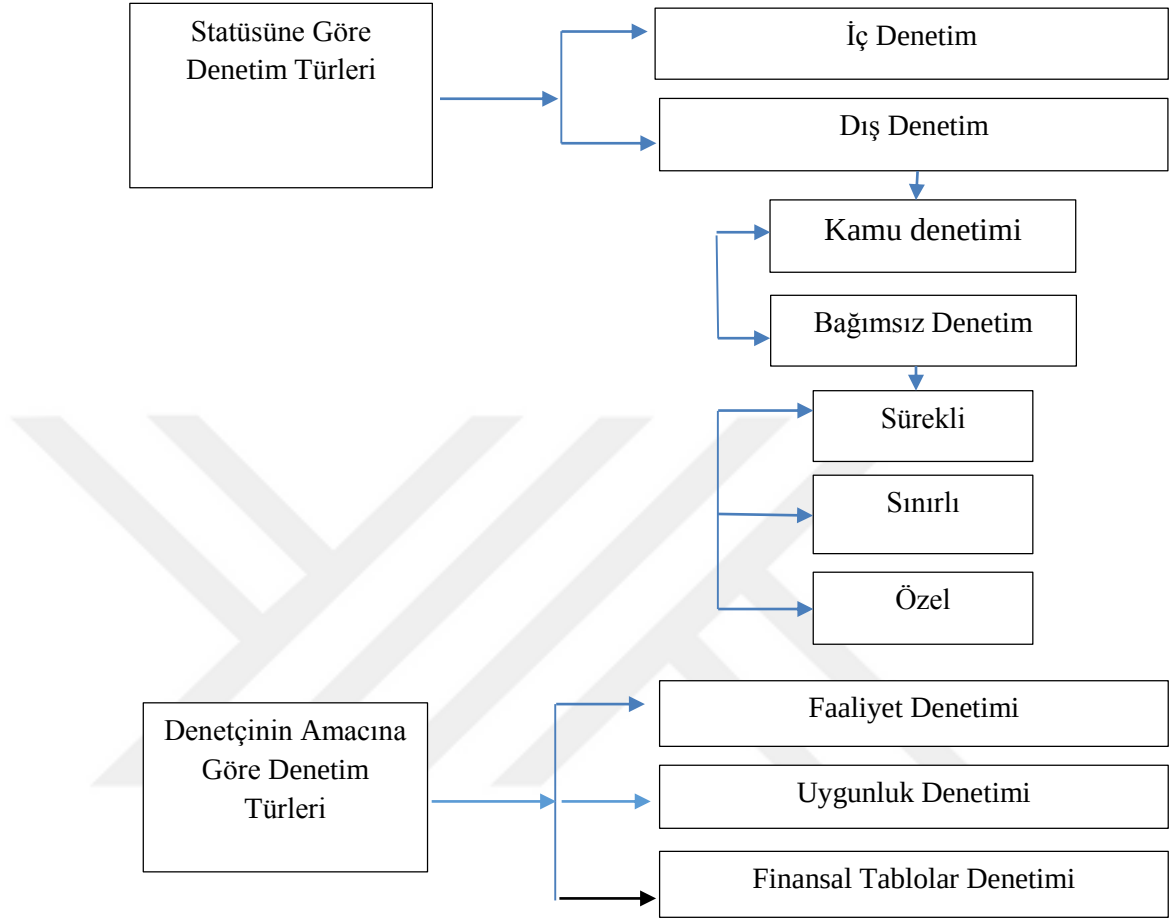
Farklı şekillerde denetim sınıflandırmaları bulunmakla birlikte en kabul gören denetim sınıflandırması denetçilerin unvanına göre denetim türleri ile denetimden elde

¹² KÖSE Ömer, Sayıştay Uzman Denetçisi, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Mayıs 2007, s. 6-7.

¹³ Gürbüz Hasan, Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Marmara Üniversitesi, İstanbul, Mart 1990, s. 11.

¹⁴ www.ydk.gov.tr. (Erişim Tarihi: 12.10.2016).

edilmek istenen amaca göre denetim türleridir. Şekil 1,1 denetim türlerini göstermektedir¹⁵.



Şekil 1.1. Denetim Türleri

Kaynak: Ali COŞKUN, Mehmet Fatih GÜNER, Fahreddin OKUDAN, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları, Fatih Üniversitesi, 2013, s. 14.

1.1.2.1. Statüsüne Göre Denetim Türleri

1.1.2.1.1. İç Denetim

İç denetiminin amacı: işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetim, denetim alanı itibari ile geniş kapsamlı olsa da

¹⁵ Coşkun Ali, Mehmet Fatih GÜNER, Fahreddin OKUDAN, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları, Fatih Üniversitesi, 2013, s.14.

özü itibari ile yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları yönlerinden işletmenin üst yönetimi ile sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler, işletmenin kendi personelidir. Bu nedenle üst yönetimin belirlediği çerçevede denetim fonksiyonunu yerine getirmek durumundadır. Dolayısı ile yapısı gereği iç denetim: örgüt üst yönetimin kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejileri ile iç ve dış mevzuata uygunluk dışında bir denetim fonksiyonu üstlenmemektedir¹⁶.

İç denetim, bir işletmenin görevli iç denetçileri tarafından yürütülen denetim çalışmalarıdır. İç denetçiler, işletmedeki mali ve mali olmayan faaliyetleri gözden geçirerek değerlemesini yaparlar ve bulgularını işletme yönetimine rapor ederler. Ancak günümüzde işletmeler; iç denetim hizmetini, iç kaynakları ile sağlayabildiği gibi dış kaynaklarla veya her ikisinin de kullanıldığı eş kaynak yönetimiyle de icra edebilmektedir¹⁷.

1.1.2.1.2. Dış Denetim

Dış denetim, bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin; finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun dış denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli dış denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinde denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını sürecidir¹⁸.

a. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar denetimi, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasalara, devletin genel ekonomi politikasına, kalkınma planlarına ve kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve

¹⁶ Çalgan Erkan, Erkan MENTEŞE, Fatma İŞİLOĞLU, M. Vefa TOROSLU, Mukaddes ÖZCAN, Nurgül GÜLMEZKANBAK, Şükrü ŞAĞAŞ, Zehra Jülide ONUR, Zekiye AĞCA, Muhasebe Denetimi, İstanbul, 2008, s.37.

¹⁷ Çatıkkaş Özgür, Mustafa Okur, İsmail Balkan, Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması, Yayın No: 287, İstanbul 2012, s.13.

¹⁸ Usul Hayrettin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Ankara 2013, s. 14.

denetler. Kamu denetim kuruluşları, bağlı oldukları kamu otoritesine, denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor hazırlamaktadırlar¹⁹.

b. Bağımsız Denetim

Denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Bağımsız denetimin diğer denetim çalışmaları yanında en geniş uygulama alanı mali tabloların denetimidir.

Türkiye’de kamu adına davranan, ancak kamudan maaş yâda ücret almayan denetçiliği meslek edinmiş kişi yâda kurumların 3568 sayılı yasa ve diğer mevzuata dayanarak özel kişi yâda kurumların talepleri doğrultusunda yaptıkları denetime bağımsız denetim demektedir. Bağımsız denetiminde kendi arasında üç gruba ayrılması mümkündür²⁰.

- a) Sürekli denetim; bir firmanın süreklilik arz eden şekilde denetimi,
- b) Sınırlı denetimi; belli bir konuyla ilgili yapılan denetim,
- c) Özel denetim; özel bir konuyu irdeleyen denetim.

Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi)

Sürekli denetim yılsonu veya dönem sonu gibi bir süre kısıtlaması olmaksızın ait olduğu yıl içerisinde mali tabloların denetçinin belirleyeceği aralıklarla bağımsız denetimin başlangıç tarihinden sonuçlandığı tarihe kadar devamlı yapılması olarak ifade edilebilir. Bu denetim türünde denetimde gerekli tüm denetim teknikleri de kullanılmaktadır²¹.

İşletmenin faaliyetlerinin bir hesap dönemi boyunca aralıksız olarak denetlenmesi şeklidir. Her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerinin kullanıldığı bu denetim türünün en büyük özelliği ise tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle, denetçinin yeterli kanıt toplamaya veya bağımsız denetim standartlarının tamamını uygulamaya imkân bulabilmesi bu denetim türünün karakteristik bir özelliğidir²².

¹⁹ Cemil Arslan, İç Denetim Büyük Şehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları, 1 Baskı, İstanbul, 2014, s. 50.

²⁰ Güçlü Faruk, Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler), 2. Baskı, Şubat 2007, s. 7.

²¹ Aydoğan Selma DEMİRTAŞ, Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret, 2016, s.775.

²² Çatıkkaş Özgür, Mustafa Okur, İsmail Balkan, Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması, Eylül 2012, s.8.

Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran kuruluşlarca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından sürekli denetim programına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir. Sınırlı denetimde, sürekli denetimin aksine yıllık mali tablolar değil ara mali tablolar denetlenmektedir. Sınırlı denetim, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak yapılmaktadır²³.

Özel Denetim

Aşağıda belirtilen ortaklıklarca hazırlanması zorunlu kılınan mali tabloların kural düzenlemeleri çerçevesinde denetlenmesidir. Özel denetime tabi ortaklık ve kuruluşlar aşağıdaki gibidir²⁴;

- Bağımsız sürekli denetim ve bağımsız sınırlı denetime tabi ortaklıklar ile borçlanma senetlerini banka garantili olarak ihraç edecek olan ortaklıklar hariç olmak üzere, “ Tahvil, finansman bonosu vb. Borçlanma senetlerinin ihraç için izin almak amacıyla sermaye piyasası kuruluna başvuracak anonim ortaklıklar”,
- Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar ile tasfiye durumunda bulunanlar,
- Hisse senetlerini ilk kez halka arz edecek ortaklıklar.

1.1.2.2. Denetçinin Amacına Göre Denetim Türleri

1.1.2.2.1. Finansal Denetim (Mali Tablo Denetimi)

Mali tabloların denetimi esas olarak bilançonun, gelir tablosunun, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Eğer denetlenen işletme ek mali tablolar da hazırlanmak durumunda ise, satışların maliyeti tablosu, kar dağıtım tablosu, fon akım, nakit akım, öz sermaye değişim tablosundan aynı çerçevede incelenmesi gerekir²⁵.

Finansal denetim (audit of financial Statements), bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere

²³ Çelik Aytekin, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Birinci Baskı, Mart 2005, s. 49.

²⁴ Yavaşoğlu Mustafa, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar, 1. Baskı, Ankara 2001, s. 25.

²⁵ Güçlü Faruk, Muhasebe Denetimi (ilkeler ve teknikler), 2.Baskı, Şubat 2007, s. 4.

(örneğin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleri) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu mali tabloların incelenmesini kapsar²⁶.

1.1.2.2.2. Uygunluk Denetimi

İşletmelerin faaliyetlerinin ya da işletmelerinin belirli yönetim ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılır. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. Söz konusu otorite, kamu kurumları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir²⁷.

Mali tabloların denetiminde de uygunluk denetiminden yararlanılır. Bir işletmenin mali tabloları düzenlenmeden önce uygunluk denetimi yapılmış olur. Eğer böyle bir çalışma yapılmamışsa denetçi mali tablolardaki bilgilerin doğruluğunu araştırmadan önce denetlenen işletmenin kayıtlarını inceler. Uygunluk denetiminin sonucu, mali tabloların denetimiyle ilgili programın hazırlanması ve uygulanmasında ışık tutardır²⁸.

1.1.2.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, uygunluk denetiminden farklı olarak, kaynakların kullanımını verimlilik, etkinlik ve tutarlılık ilkeleri açısından değerlendirmektedir. Faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu faaliyet genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler tarafından sürdürüldüğü görülmektedir. Faaliyet denetimi; işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir. Faaliyet denetimi; bir organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşp ulaşmadığını ölçmeye çalışır. İşletme politikası ve belirenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derecede ulaşılmış

²⁶ Arens / Elder /Beasley: s14: KENGER: Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu; GALLEGOS frederick RICHARDSON Dana R./ BORTHICK A FAYE; Audit And Control Of İnformation Saystems, South-Western Publishing, Cincinnati 1987, s23; Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz TAYLOR/ Glezen; s4 KEPEKÇİ; Bağımsız denetim, s.2; Arens Alvin A./ LOEBBECKE James K; Auditing An Integrated Approach, Prentice Hall, 6B., New Jersey 1994, s. 4, Alıntılan: YASİN Ulusoy, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, 1.Baskı, Şubat 2007, s.34.

²⁷ Selimoğlu Seval kardeş, Şaban Uzay, Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Ganite KURT, Ali ALAGÖZ, Serap YANIK, Muhasebe Denetimi, Şubat, 2008, s. 6.

²⁸ Hasan Gürbüz, Muhasebe Denetimi, 4.Baskı, Mart 1995, s. 6.

olduğunu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyet ilgili finansal nitelikli olmayan her türlü konuları araştırır²⁹.

1.2. İç Denetim

1.2.1. İç Denetim Tanımı

İç denetim; işletmenin her türlü etkinliğini üst yönetim tarafından belirlenen planlar, politikalar, prosedürler ve kurallara uygunluk açısından denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence altına alan danışmanlık hizmetidir. İç denetçiler, günümüzdeki yeni iç denetim yaklaşımına göre: risk yönetimi, iç kontrol, yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkıda bulunmaktadır³⁰.

Amerika İç denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı tanıma göre iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyet, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. İç denetimin tanımında ki temel iki unsur, güvence ve danışmanlıktır. Güvence ve danışmanlık işlevlerinin amacı örgütün faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmaktır.³¹ İç denetim, bir kurumun idarecilerinin, sorumlu oldukları süreçlerin hile, hata veya verimli ve tutumlu olmayan uygulamaların meydana gelme olasılığını en aza indirecek şekilde islediğine dair güvence elde etmesini sağlayan işlevsel bir araçtır³².

İç denetim, bir örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim örgüt içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak

²⁹ Çalgan Erkan, Erkan MENTEŞE, Fatma İŞİLOĞLU, M. Vefa TOROSLU, Mukaddes ÖZCAN, Nurgül GÜLMEZKANBAK, Şükrü ŞAĞAŞ, Zehra Jülide ONUR, Zekiye AĞCA, Muhasebe Denetimi, İstanbul, 2008, s. 36-37.

³⁰ KESKİN Duygu Anıl, İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, 1.Baskı İstanbul Aralık 2006, s.11, www.theiia.org, Definition of Internal Audit, Approved By The Borad of Directors 26.6.1999, (Erişim Tarihi: 15.2.2017).

³¹ O'Regan, David, (2004), Auditor's Dictionary, Term, Concepts, Processes, and Regulations, John Wiley and Sons. Inc., USA, Alıntılan; Recai AKYEL, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 19, Sayı 3, 2010, s. 5.

³² INTOSAI GOV 9100 (2004), Guidelines For International Control Standarts for The Public Sector, INTOSAI Professional Standarts Committe Scretariat, Denmark, Alıntılan; Recai AKYEL, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3, 2010, s. 5.

amacıyla onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgilerle yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunmakta ve önerilerde bulunmaktadır. İç denetimin amacı, uygun bir maliyetle kontrolün etkililiğini artırmayı da içermektedir³³.

Bu denetim biçimi; bir örgütte idari kontrolün etkin ve doğru biçimde sürdürülüp sürdürülmediği, kayıtlar ve raporların mali, muhasebe ve diğer konularda gerçek işlemleri yansıtıp yansıtmadığı, doğru ve çabuk sonuçlar verip vermediği, her hiyerarşik birimin sorumlu oldukları yöntem politika ve planları uygulayıp uygulamadığı konularında birinci elden gözlemlere dayanır. Yönetim adına yapılan bir seri araştırma, yol ve teknikten oluşur³⁴.

1.2.2. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık sistemidir. Faaliyetin olduğu yerde riskin de olacağı gerçeğinden hareketle, hataların tespiti kadar, bu hataların ortaya çıkmasına sebep olan risklerin de göz önüne alındığı risk odaklı denetim anlayışı ve uygulamalarına şiddetle ihtiyaç olduğu bir gerçektir. Bilindiği üzere riskler geleceğe dönük hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek olaylardan kaynaklanan potansiyel sonuçlardır. İşte bu noktada kurumun riskleri nasıl yönettiği, iç denetimin ana odağıdır. Yani bir kurumun iç denetçilerinin sorması ve cevap araması gereken ilk 3 soru şunlar olmalıdır³⁵:

- a) Bir kurum bir bütün olarak, tüm alanlarda karşı karşıya olduğu riskleri iyi biliyor mu?
- b) Bu riskleri yönetmek için neler yapılıyor? (İç kontroller gibi)
- c) Bu riskler yönetmek için alınan tedbirler etkin mi? (İç kontroller etkin çalışıyor mu?).

³³ ALAGÖZ Ali, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, Ankara, 2014, s. 104.

³⁴ Holmes, Arthur, S. Owemyer Wayne (1975), “ Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri”, (çev. Oğuz Göktürk), Bilgi Yay. Der. Cilt 1, Yayın No 5, Ankara, Alıntıl原因; TUFAN Mehri, Mustafa GÖRÜN, Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, Sayıştay Dergisi: 89, Nisan - Haziran 2013, s. 117.

³⁵ Erözbağ Sezgin (2009). İç Denetim ve Mahalli İdarelerde Denetim Yetkisi, (Ankara, İller ve Belediyeler Dergisi, sayı:738-739, Ekim-Kasım), Alıntıl原因; Rafet ÇEVİKBAŞ, Türkiye’de İç Denetim Kurumu, Türk İdare Dergisi, Sayı: 471-472, Haziran - Eylül 2011, s. 52.

İç denetimin amacı, kurum veya işletmelerde yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. İç denetimin kapsamına; iç kontrol yapısının yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi ile değerlendirilmesi başarı düzeyi ve kalitenin incelenmesi ile değerlendirilmesi girer. Böylelikle, iç denetim faaliyeti, iç kontrol yapısının esas amaçlarına ulaşmış ve ulaşmadığı yönünden yönetime gerekli olan bilgileri sağlar ³⁶.

İç denetimin temel işlevi yolsuzluk ve suiistimalleri ortaya çıkarmak değildir. Ancak iç denetim faaliyetleri doğası gereği hatalı işlemleri ve usulsüzlükleri de ortaya çıkarabilecek bir işleve sahiptir. İç denetim, işletmeye yönelik bir hizmet olarak, işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletme bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur ³⁷. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (The European Confederation of Institutes of Internal Auditing) iç denetimi; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamış, iç denetimin kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olduğunu belirtmiştir ³⁸.

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'na göre iç denetim, içsel sınırlamalara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetlerini kapsar ³⁹. İç denetim; mali denetimi, uygunluk denetimini, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimini kapsamaktadır⁴⁰. Günümüzde iç denetim, daha geniş bir perspektifi kapsamakta ve finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda

³⁶ KEPEKÇİ, Celal (2004). Bağımsız Denetim, Ankara, s.8, Alıntılan; Hasan TÜREDİ, Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar, 2013, s. 25.

³⁷ Institute of Internal Auditors, 1999, "İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler", Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Çeviren: Baran Özeren, Alıntılan; Fikret KARTAL, Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, Nisan 2013, s.14.

³⁸ European Confederation of Institutes of Internal Auditing, 2005, Durum Raporu: Avrupa'da İç Denetim, Alıntılan; Fikret KARTAL, Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, Nisan 2013, s.14.

³⁹ Gönülaçar Şener (2008), "Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim", http://icden.meb.gov.tr/digeryazilar/Turk_kamu_yonetiminde_ic_denetim_2008.pdf, (Erişim Tarihi: 13.03.2012, Alıntılan; TUFAN Mehri, Mustafa GÖRÜN, Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, Sayıştay Dergisi: 89/ Nisan - Haziran 2013, s. 117.

⁴⁰ Kepekçi, Celal (2000), Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, Alıntılan; TUFAN Mehri, Mustafa GÖRÜN, Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, Sayıştay Dergisi: 89, Nisan - Haziran 2013, s. 117.

da verimlilik ve etkinlik çalışmaları yürütmektedir ⁴¹. Bu kapsam dâhilinde iç denetim, sadece finansal bir denetim olmaktan çıkarak iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik bir sistem haline gelmiştir ⁴².

1.2.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Dış denetim gibi, iç denetimin de çok eski zamanlara dayandığı bilinmektedir. Bazı uzmanlara göre iç denetim uygulamalarına eski Mısır, Yunanistan ve Roma’da rastlanılmaktadır. Bununla birlikte modern iç denetim uygulamalarının 1941 yılında; Victor Z. Brinks’in ilk iç denetim kitabı olarak bilinen “Modern Internal Auditing” kitabını yayınlaması ve Amerika Birleşik Devleti’nde İç Denetçiler Enstitüsünün kurulmasıyla ortaya çıktığı söylenebilir ⁴³.

İç denetimin gelişiminde iç denetçiler enstitüsü’nün kurumsallaşmasının, üye sayısının artarak daha fazla dikkate alınan bir kurum olmasının, iç denetim uygulamalarına ilişkin standartlar ve ahlak kurallarının yayınlamasının ve sertifika programları düzenlenmesinin etkileri göz ardı edilmez. İç denetim ve iç kontrol uygulamalarına yön veren ve ana amacı finansal raporlamanın kalitesini artırmak olan bir diğer kurum da “Committee of Sponsoring Organisations of the treadway Commission” (COSO)’dur. COSO; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, ABD Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü, ABD Muhasebeciler Birliği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü ve Finans Yöneticileri Derneği ’nin destekleriyle kurulmuş ve uluslararası alanda kabul görmüş bir örgüttür ⁴⁴.

1941 yılında ABD’de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors) ile iç denetimin temeli atılmış ve iç denetim kurumsal kimlik kazanmıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş; 1978 yılında ilk “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayımlanmış; iç denetim standartlarının 2009 yılında yürürlüğe giren son

⁴¹ Chun, Cai (1997), “On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions”, Managerial Auditing Journal, Vol.12, No 4-5.

⁴² Hasdemir, Özlem Aykaç (2004), “Denetimde Üst Yönetimin İradesi Şart”, Aktıveline Gazetesi (Eylül), Alıntıl原因; TUFAN Mehri, Mustafa GÖRÜN, Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, Sayıştay Dergisi: 89/ Nisan - Haziran 2013, s. 117.

⁴³ Chun, C. (1997), “On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions”, Managerial Auditing Journal, 12(4,5), 247-50, Alıntıl原因; İbrahim Attila ACAR, Elif Ayşe ŞAHİN, Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim, Maliye Dergisi, Sayı 156, Ocak-Haziran 2009, s. 90.

⁴⁴ Pehlivanlı Davut, Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları, 1.Baskı, İstanbul 2010, s.9.

şekli ise birçok yasal düzenlemede atıf yapılan temel bir düzenleme mahiyetini edinmiştir⁴⁵.

İşletmelerin denetim hizmetine sürekli ihtiyaç duymalarında büyümelerinin yanında bu konudaki yasal düzenlemelerin de etkisi olmuştur. Bu ihtiyacın dış denetçiler tarafından karşılanması hem daha maliyetli hem de yöneticiler ayrıntılı analizlere ihtiyaç duydukları için daha güç olmaktadır. İşte bu ihtiyaç işletmelerde iç denetçilerin çalışmaya başlamasına yol açmıştır. İç denetim son kırk yıl içerisinde gerek hacim gerekse etkinlik bakımından önemli bir meslek haline gelmiştir. Bu süre içerisinde mesleki birlik oluşmuş, iç denetimin kapsamı finansal denetimden faaliyet denetimine doğru genişlemiştir. İç denetim konusunda geniş bir literatür meydana gelmiştir⁴⁶.

İç denetim tarihi açıdan değerlendirildiğinde, iç denetime ilişkin ilk kayıtlar çift taraflı kayıt sisteminin ortaya çıktığı 15. Yüzyıla dayandırılrsa da, artarak kabul gören bir meslek haline gelmesi, 1970 ve 1980’lerde başlayan şirket skandallarına dayandırılmaktadır⁴⁷. 1950’li yıllarda iç denetim, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun kontrollünden ibaretken 1960’larda; satıcılara ödemeler, stok yönetimi, banka işlemleri gibi temel süreçler de değerlendirilmeye başlanmıştır⁴⁸. 2000’li yılların başında dış denetçilerin iç denetim fonksiyonunu üstlenme eğilimi, iç denetçileri kendi faaliyetlerini gözden geçirmeye itmiştir. Aynı yıllarda özellikle Kuzey Amerika’daki; Enron, World com, Avrupa’daki; Parmalat, Royal Ahold gibi büyük şirket hileleri ve skandalları daha iyi bir şirket yönetimini gerekli kılmış, bu da şirketlerde iç denetimin önemi artmıştır⁴⁹.

⁴⁵ Bozkurt, N., 2012, “Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları”, TURMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Alıntıl原因; Fikret KARTAL, Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, Nisan 2013, s.14.

⁴⁶ Uzak Şaban, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma 1999, s.34.

⁴⁷ Gerrit saren, marco Allegrini, Giuseppe D’ Onza ve Robert Melville, “Are Internal Auditing Practices Related to the Age of The Internal Audit Function? ,” Managerial Auditing Journal C. 26, s. 1, 2011, s. 5, Alıntıl原因; Cevdet yiğit ÖZBEK, Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme, Ekim 2012, s. 20.

⁴⁸ Ataman Akgül, B. (2002), “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar,” MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.4, S. 19-29, Alıntıl原因; Cevdet yiğit ÖZBEK, Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme, Ekim 2012, s. 20.

⁴⁹ PRİSCILLA Burnaby ve susan Hass, “A Summary Of The Global Common Body of knowledge 2006(CBOK) Study in internal auditing,” Managrial Auditing Journal, C. 24, s. 9, 2009, s.837, Alıntıl原因; Cevdet yiğit ÖZBEK, Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme, Ekim 2012, s. 20.

1.2.4. İç Denetimin Farklı Ülke Uygulamaları

Ülke uygulamaları, çok genel olarak temelde merkezi ve merkezi olmayan modeller şeklinde iki gruba ayrılabilir. Ancak, bazı ülkeler iç denetime ilişkin uygulama esaslarını, kendi devlet ve örgütlenme gelenekleri çerçevesinde oluşturmuşlardır⁵⁰.

1.2.4.1. Kıta Avrupa Modeli

Avrupa ülkeleri arasında iç denetimin iki ana geleneğinin olduğundan bahsedilebilir. Bunlardan birincisi; merkezi sistem diğeri de merkezi olmayan sistem olarak tanımlanabilir. Bu yaklaşımlardan birincisi, Hollanda ve Birleşik Krallık (İngiltere) gibi ülkelerde uygulanan ve “yönetim sorumluluğu” bir başka deyişle âdem-i merkeziyetçi olarak ifade edilecek yaklaşımdır. Diğeri ise Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerde uygulama alanı bulandır. Merkezi olmayan yaklaşımda (âdem-i merkezi), her bir harcamacı birim, (Bakanlık, Üniversite gibi) kendi bütçesini harcama ve harcama şekline uygun kontroller ve güvenceler temin etme hususunda tam sorumluluk üstlenmektedir. Harcamacı birimler, maliye bakanlığınca harcama öncesi kontrole tabi tutulmazlar. Maliye bakanlığı, harcama standartlarını belirler ve kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetimlerini koordine eder. Bu durumda iç denetim, kaynakların ekonomik, verimli ve etkili kullanımının sağlanması için tüm sisteme ilişkin bir organizasyon, kontroller, prosedürler, kurallar ve düzenlemeleri kapsayacak şekilde gerçekleştirilirdir⁵¹.

İç denetim, yönetim kontrolünün (iç kontrolün) mantıksal bir sonucudur. Avrupa Birliği bağlamında, yönetim kontrolü (iç kontrol) yaklaşımına karşılık gelen birkaç iç denetim modelinden bahsedilebilir. Denetim elemanlarının, denetlenen mali veya diğer kaynaklara ilişkin belli bir oranı yoktur ve bu daha çok denetim tekniklerinin ne derece etkili kullanıldığına bağlıdır. Denetim elemanlarının sayısı, büyük bir üye ülkede 1000 kişi olabileceği gibi küçük veya orta boyutlu bir yönetimde 100 kişi de olabilir⁵².

⁵⁰ Gürkan Nazmi Zarifi, İç Denetim, Ankara, Haziran, 2005, s. 41.

⁵¹ Gürkan Nazmi zarifi, İç Denetim, 1.Baskı, Ankara, Haziran, 2005, s. 34.

⁵² Gönülaçar Şener, İç Denetimin Bürokratik Serencamı, sayı:12, Mayıs 2008, s. 3.

1.2.4.2. Anglo-Sakson Modeli

Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki yönetim kontrol sistemlerini kuzey (Anglo-Sakson) ve güney (Third Party Ex-ante Control Approach - Üç Taraflı Ön Kontrol Yaklaşımı) modelleri olmak üzere ikili bir ayırıma tabi tutmak mümkündür⁵³.

İngiltere'nin öncü olarak bulunduğu bu modelin temelini yönetim sorumluluğu ilkesi oluşturmaktadır. Buna göre hesap verme sorumluluğu sadece kişisel olarak değil kurumsal seviyede de gerçekleştirilmiş bulunmaktadır. Bu modelde kamu idarelerinin büyük kısmı kendi tüzel kişilikleri vardır ve kendi bütçelerini oluşturmaktadırlar. Ayrıca bu modelin dikkat çekici olan bir diğer hususu da yetkilerin yerel yönetimlere devredilmiş olmasıdır. Merkezde bakanlıklar ve diğer kamu idareleri genel standartları belirler ve koordinasyonu sağlarlar. 5018 sayılı 2003 yılında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu model, Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır⁵⁴. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

İngiltere'de yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Maliye Bakanlığı ve içerisindeki iç denetim birimi, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu olmadığı, âdemi merkezîyetçi bir yapı vardır. İç denetim, her bakanlığa ait iç denetçiler tarafından yapılır. İngiliz Sayıştay'ı ise büyük projelerin performans denetimi ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi konularına yönelmektedir. İngiltere, kamu harcamaları için hesap verilebilirlik müessesesini "Mali Görevli" unvanı taşıyan memurlarının üzerine kurulu bir sistemle gerçekleştirmektedir. Kamu İç Denetim Rehberindeki standartlarla uyum sağlamak kadar iç denetimin kalitesini ve etkinliğini sağlamak da her kamu bakanlığının görevidir. İngiltere'de kamu sektörü iç denetiminin temel hedefi, Bakanlık Mali Görevlilerinin, oluşturmakla görevli oldukları iç kontrol sistemleri ile ilgili güvenceye sahip olmalarını sağlamaktır⁵⁵.

⁵³ Gönülaçar Şener, İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, Temmuz 2007, İç Denetimin Bürokratik Serencamı (Mayıs 2008) yılında, sayı:24.

⁵⁴ Mallı İsmail, İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük ve Zayıflıkları İle Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması, YMM, Bağımsız Denetçi, Gazi Üniversitesi, 2014, s. 29.

⁵⁵ Baykara Tunahan, OECD Ülkelerinde İç Denetim, Ankara, 2014, s.50.

1.2.4.3. Karma Model

İç denetim fonksiyonlarının birleştirilmesi neticesinde oluşturulmuş modellerin uygulandığı ülkeler de bulunmaktadır. Örnek olarak Almanya ve İsveç te uygulanan iç denetim modelleri gibidir⁵⁶.

A. Almanya;

Tarihi geçmişi Alman Birliği'nin henüz kurulmadığı 18. yüzyılın başlarına kadar dayanan Almanya Sayıştay'ı zaman içerisinde görev ve yetkileri giderek artan ve buna bağlı olarak kamu yönetiminde önemi yükselen bir kurumdur. Almanya Sayıştay'ı federal hükümete, parlamento Konsey'e yıllık denetim raporları sunmaktadır. Yıllık düzenli raporların yanı sıra federal bütçe yasası federal Sayıştay'a her zaman özel raporlar hazırlama yetkisini de vermektedir. Sayıştay'ın yasama organı üzerindeki etkisi bütçe ve diğer mali konuları hazırlayan komisyonlarda bulunması ve görüş bildirmesi suretiyle de gerçekleşmektedir. Bütçe görüşmelerinde Federal Sayıştay'ın görüşlerinin alınmaması halinde, komisyon kesin karar vermede çekimser kalabilmektedir. Gerek yasama organı gerekse yürütme organı bir konunun özellikle denetlenmesini ve kendilerine yol gösterilmesini Sayıştay'dan isteyebilmektedir⁵⁷.

B. İsveç;

İsveç'te denetim iki şekilde yürütülmektedir. Bunlardan birincisi ulusal denetim ofisi, ikincisi ise parlamento denetçileridir. Parlamento denetçileri devletin faaliyetlerini parlamento adına denetlemekle görevlidirler. Diğer ülkelerinin aksine parlamento denetçileri, parlamento üyeleridir. Parlamento denetçileri tüm hükümet faaliyetlerini ve devletin faaliyetlerinde kararlarıyla etki sahibi olduğu tüm şirketleri denetleme hakkına sahiptir. Söz konusu denetçiler genelde, performans denetimine ağırlık vermektedirler. Denetlenecek konuların seçiminde serbesttirler. Bazen Parlamento'nun ilgili komitelerinden gelen tavsiyeler üzerine de denetleme yaparlar. Denetim sonuçları üzerine hazırlanan raporlar, Parlamento'ya yazılı teklifler şeklinde olmaktadır. Daha sonra bu raporlar Parlamento herhangi bir işlem yapmadan önce ilgili parlamento komiteleri

⁵⁶ Mallı İsmail, İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük ve Zayıflıkları İle Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması, YMM, Bağımsız Denetçi, Gazi Üniversitesi, 2014, s. 33.

⁵⁷ Kubalı, D. (1998). Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar. Ankara: Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Alıntıl原因; Ahmet ÖZEN, Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi, 2015, s. 5.

tarafından incelenmektedir. Hükümete sunulan denetim raporları üzerine ilgili bakanlık gerekli işlemleri yapmak zorundadır ⁵⁸.

1.2.4.4. Avrupa Bilirliği Üyesi Olmayan Ülkelerin Uygulamaları (ABD ve Kanada)

A. ABD

ABD’de genel kabul görmüş denetim standartları dikkate alınarak denetçi bağımsızlığının sağlanmasına öncülük eden, etkinlik ve verimliliğe dayanan çağdaş bir denetim sistemi mevcuttur. Denetim işlevi bağımsız olarak çalışan ve görevini kariyer olarak yürüten meslek elamanlarınca yerine getirilmektedir. Denetim birimleri çoğunlukla özerk bir yapıda, denetçi bağımsızlığı korunarak görev yapmakta, denetim birimleri arasında koordinasyon, saptanmış olan merkezi denetim birimi tarafından sağlanmaktadır. Dünya’da uygulanan mevcut iç denetim standartların en üst düzeyde uygulanan ülkedir ⁵⁹.

Her kamu kuruluşunun iç denetim biriminin başında yer almak üzere genel müfettiş oluşturulmuştur. Genel müfettiş doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlı ve diğer bölümlerden ayrı olup ona rapor sunar ve kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi verir. Kuruluşun başındaki yöneticinin Genel Müfettişin gerekli göreceği herhangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kuruluşun başındaki kişiye verir, bu yönetici kendi yorumlarını ekleyerek 30 gün içinde bu raporu Kongre’ye sunar. Bu yaklaşımla, iç denetimin yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden âdemi merkezîyetçi görüş ile raporların kongreye sunulması yoluyla, dolaylı yoldan dış denetim sorumluluğunu birleştirilmektedir⁶⁰.

Amerika Birleşik Devletleri’nde iç denetim uygulaması eskilere dayanmaktadır. Öyle ki ilk defa 1950 yılında özel sektörden uyarlanmış olan iç denetim sürecinde; yönetim ve finans bölümlerinden bağımsız olarak doğrudan üst yöneticiye bağlı ve yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak bir yapı oluşturulmuştur. Mevcut yapı 1978

⁵⁸ Şensoy Serap; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi” Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, yüksek lisans tezi, 2006, Alıntıl原因; Mallı İsmail, İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük ve Zayıflıkları İle Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması, 2014, s. 33-34.

⁵⁹ Soylu, Hüseyin (2010) “İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik Ve Başarısı: Türkiye Örneği” Karamanoğlu Mehmet bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, s.16.

⁶⁰ Gürkan Nazmi Zarifi, İç Denetim, 1.Baskı, Ankara, Haziran, 2005, s. 35.

yılında çıkarılmış olan Genel Müfettiş Kanunu (Inspector General Act) ile yeniden düzenlenmiş ve her kamu kurumunda iç denetim biriminin başında yer almak üzere Genel Müfettişlik pozisyonu oluşturulmuştur. Günümüzde de devam eden süreçte kamu kurumlarındaki genel müfettişler doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlı olup doğrudan kurum üst yöneticisine rapor sunmakta ve Kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi vermektedir. Kurumun üst yöneticisinin Genel Müfettişin gerekli göreceği herhangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kurumun üst yöneticisine sunmakta ve üst yönetici kendi değerlendirmelerini de ekleyerek bu raporu 30 gün içinde Kongre'ye sunmaktadır. Bu yaklaşımla, iç denetimin yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden âdemi merkeziyetçi görüş ile raporların kongreye sunulması yoluyla, dolaylı yoldan dış denetim sorumluluğu da birleştirilmiş olmaktadır ⁶¹.

B. Kanada;

Kanada'da iç denetim sisteminin dış denetime ilave olarak idarelerde kurulması 1962 yılında Kraliyet Komisyonunun Kamu İdari Yapısı konulu raporuyla gündeme gelmiştir. Hazine Bakanlığı âdemi merkezi bir yapı olarak kamu kaynaklarının etkin ve yasalara uygun olarak kullanılmasını idarelerde denetleyecek iç denetim birimleri kurulmasına 1966'da rehberlik etmeye başlamış ve 1972 yılında her kuruluşun iç denetim birimi kurmasını zorunlu hale getirmiştir. Kanada'da merkezi olmayan tüm idarelerin iç denetim birimi olan âdemi merkeziyetçi bir yapı vardır ⁶².

1.2.5. İç Denetimin Özellikleri

İç denetimin temel özelliklerini; fonksiyonel bağımsızlık, kuruma değer katma, güvence sağlama, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti sağlama olarak sıralamak mümkündür⁶³.

⁶¹ Karaaslan, E. (2006). Soru ve Cevaplarıyla İç Denetim Olgusu. Güncel Mevzuat Dergisi(7), Alıntılanan; Özen Ahmet, Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi, 2015, s. 3.

⁶² SOYLU, Hüseyin (2010) "İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması Ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik Ve Başarısı: Türkiye Örneği" Karamanoğlu Mehmet bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Alıntılanan; Tunahan BAYKARA, OECD Ülkelerinde İç Denetim, 2014, s.50.

⁶³ Arcagök, M. Sait; Ertan ERÜZ (2006); Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Hesap Uzmanları Derneği, Alıntılanan; Bayram ASLAN, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, 2010, s. 72-73.

1.2.5.1. Fonksiyonel Bağımsızlık

Fonksiyonel bağımsızlık, esas olarak, iç denetçilerin mevzuat ve standartlarda tanımlanan görev ve yetkileri çerçevesinde kurumun tüm faaliyet ve işlemlerine yönelik olarak bağımsız ve tarafsız bir yaklaşımla değerlendirme yapılabilmesi gücünü sağlar. Bu da, kurumdaki birim yöneticileri ile denetçiler arasında bunun için gerekli dengenin kurulmasını gerekli kılar. Denetçilerin, kuruluşun en üst yöneticisine bağlanmış olması, raporlamanın üst yöneticiye yapılıyor olması ve iç denetçilerin görev kapsamının ve kullanabilecekleri yetkilerin ilgili mevzuatla ve kurumun iç denetim birim yönergesinde açıkça tanımlanmış olması fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak mekanizmalar olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, kamu idarelerindeki iç denetim sistemlerinin merkezi bir otorite tarafından izlenmesi ve üst yöneticiler ile iç denetçiler arasındaki anlaşmazlıkların bu otoriteye intikal ettirilmesinin ve ayrıca raporların bilgi amacıyla da olsa bu otoriteye gönderilmesinin öngörülmesinin de fonksiyonel bağımsızlığı sağlamaya yönelik ilave araçlar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir⁶⁴.

1.2.5.2. 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 araç 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 gösterilebilir⁶⁵.

⁶⁴ Midyat, Cemil Sabri (2007a), “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı 129, Mayıs-Haziran, s. 11–16, Alıntılanan; AKPINAR Mahmut, Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim, 2011, s. 296.

⁶⁵ ECIIA (2005); Avrupa’da İç Denetim; Konum Raporu, (Çeviri TİDE), European Confederation of Institutes of Internal Auditing, www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_Konum_Raporu_Subat_2005, Erişim Tarihi: 07.06.2008, Alıntılanan; Aslan Bayram, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, 2010, s. 73.

1.2.5.3. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama

İç denetim, yönetime güvence hizmeti sağlarken aynı zamanda danışmanlık hizmeti de verebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus kurumsal risk yönetiminde karar verme yetkisi olan üst yönetimde iç denetim birimi veya yöneticisinin söz sahibi olmaması ancak tavsiyede bulunabilmesidir. Aksi takdirde iç denetçi; vereceği güvence hizmetine yönelik olarak bağımsızlığını yitirebilir. İç denetçi risklerin tespit edilmesinden ve bu riskleri yönetime bildirmekten sorumludur. Yönetimin risklerin yönetilmesi hususunda strateji belirlemesinde ancak öneride bulunabilir ve üst yönetimin işletme ihtiyaçlarına uygun kurumsal risk yönetimi yapısını oluşturmasında destekleyici bir rol oynayabilir⁶⁶.

1.2.5.4. 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 kurum politikalarına uygun bir şekilde gerçekleştirildiği konusunda yeterli güvence vermektedir. İç denetim biriminin vereceği güvence mutlak anlamda bir güvence değildir. Çünkü hem bütün kurum faaliyetlerine nüfuz edilmesinin mümkün olmaması, hem de geleceğin pek çok belirsizlikler içermesi, mutlak bir güvencenin verilmesini imkânsız kılmaktadır. İç denetim faaliyetinin iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirilmesi ve bu faaliyeti gerçekleştiren denetçilerin de mesleki ahlak kuralları çerçevesinde hareket etmiş olmaları durumunda iç denetimin makul bir güvence verdiği kabul edilmektedir⁶⁷.

1.2.5.5. Danışmanlık Hizmeti 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

⁶⁶ Hall, J. (2007), ‘‘Internal Auditing: Fitting in and Adding Value’’, Dallas, ABD: The University of Texas at Dallas, pp..5-7, Alıntıl原因; TÜREDİ Hasan, Ümmügülsüm ZOR, Filiz GÜRBÜZ, Risk Odaklı İç Denetim, Nisan/2015, s. 12.

⁶⁷ İDKK (2006); İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, s.12.

gibi, doğrudan iç denetim biriminden istenen danışmanlık faaliyeti kapsamında düzenlenen raporlarda da yer almaktadır⁶⁸.

1.3. İç Denetimin Alanları

1.3.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işlem ve harcama sonrası gerçekleştirilmektedir. Faaliyet ve işlemlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun denetlenmesini ifade etmektedir⁶⁹. Uygunluk denetimi üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılması olup bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi kuruluş dışından da olabilir. Uygunluk denetiminde elde edilen sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara rapor halinde sunulur. Bu nedenle genellikle uygunluk denetimi iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır⁷⁰.

Bir kurum yâda birimin mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesidir⁷¹.

1.3.2. Performans (Faaliyet) Denetimi

Performans denetimi; önceden yapılan planlar ve belirlenen esaslar çerçevesinde, yapılan işlerin öngörülen hedeflere ne ölçüde uygun bir biçimde gerçekleştirildiğinin ve çalışanların belirlenen kriterler doğrultusunda görevlerini hangi düzeyde yerine getirdiklerinin, nicelik ve nitelik itibarıyla ölçümünü ifade etmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 9. maddesinde kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacakları belirtilmiş, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için kamu

⁶⁸ Aslan Bayram, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, 2010, s.74.

⁶⁹ Aytac Fethi (2005). Gerekçeli-Açıklamalı Belediye ve Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Alıntıl原因; ÇEVİKBAŞ Rafet, Türkiye'de İç Denetim Kurumu, Türk İdare Dergisi, Sayı: 471-472, Haziran - Eylül 2011, s. 52.

⁷⁰ Ceyhan İ. Fatih (2010). "İç Denetim ve Kurumsallaşma", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, S.B.E, Alıntıl原因; ÇEVİKBAŞ Rafet, Türkiye'de İç Denetim Kurumu, Türk İdare Dergisi, Sayı: 471-472, Haziran - Eylül 2011, s. 52.

⁷¹ Çavuşoğlu Mustafa, Osman DURU, (ÇAPKIN) İç Denetçi ITÜBİTAK İç Denetim Birimi Başkanı (1996) de Makale, Araştırma Notları / Siyasal Vakfı Bülteni, s.17.

idarelerinin bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorunda oldukları ifade edilmiştir. Yine bu maddeye göre kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar⁷².

1.3.3. Mali Denetimi (Finansal Denetim)

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun ve mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir⁷³.

Gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Bu denetim uygulaması ile harcamaların, tasarrufların amaç ve politikalara, programlara uygunluğu denetlenir ve değerlendirilir. Mali denetimin konusu, kamu kuruluşlarına verilen mali tablolar olup, denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar. Mali denetim tüm grupların ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için ayrı denetimler yapılmaz. Genel amaçlı tek bir denetim yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur⁷⁴.

Mali tablolar denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesi sürecidir. Bu ölçütlere genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya mali mevzuat hükümleridir. Mali tablo denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak önceden saptanmış ölçütlere uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır⁷⁵.

⁷² Kuluçlu Erdal, Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine, 2014, s. 19-20.

⁷³ İç Denetim Terimleri Sözlüğü, Araştırmanın Başkenti, Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi - Ankara 2016, s.14.

⁷⁴ Güredin Ersin, denetim, 10.B., Beta Yayın ve Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2000, s. 14, Alıntıl原因; Çevikbaş Rafet, Türkiye’de İç Denetim Kurumu, Türk İdare Dergisi, Sayı: 471-472, Haziran - Eylül 2011, s. 54.

⁷⁵ Durmuş Cem Niyazi, Taş Oktay, SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, 1.Basım, Haziran 2008, s. 13.

1.3.4. Bilgi Teknoloji Denetimi

İdarenin amaçlarına yönelik bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği ile ilgili olarak nesnel bir güvence sağlamak amacıyla bilgi teknoloji sistemlerinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonuçlarının raporlanmasıdır⁷⁶.

1.3.5. Sistem Denetimi (System Audit)

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 değerlendirilmesidir⁷⁷.

Denetlenen birimlerin mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir. Denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerin denetiminden daha çok; Kurumun amaçları ile Stratejik Hedeflere ulaşmasını engelleyebilecek iç ve dış etmenlerin tespiti, değerlendirilmesi ve izlenmesi sürecine ağırlık ve önem verilmesidir⁷⁸.

⁷⁶ <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407,i.t.04.12>. 2009, (Erişim tarihi: 20.2.2017).

⁷⁷ İç Denetim Terimleri Sözlüğü, Araştırmanın Başkenti, Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi - Ankara 2016, s.16.

⁷⁸ Çavuşoğlu Mustafa, Osman Duru, (ÇAPKIN) İç Denetçi ITÜBİTAK İç Denetim Birimi Başkanı (1996) de Makale, Araştırma Notları / Siyasal Vakfı Bülteni, s.17.

İKİNCİ BÖLÜM

2. KAMU İÇ DENETİMİ

Dünyada yaşanan ekonomik krizlerin etkisiyle, kamu kaynaklarının kötü kullanılmasına tepkiler artmıştır. Yöneticilerin kamu fonlarının verimli ve rasyonel kullanımına ilişkin hesap vermeleri önem kazanmıştır. Dolayısı ile kamu yönetiminde yönetsel sorumluluk, program ve süreç sorumluluğu kavramları gündeme gelmiştir. Bu konuda Avrupa Birliği “ Kamu İç Mali Kontrol Sistemi” kapsamında kamuda iç denetim sürecine büyük önem vermektedir⁷⁹.

Kamu iç denetimi, yönetim ve denetimde güvenilir sistemlerin oluşturulması ve örgüt faaliyetlerine değer katma⁸⁰ mantığına dayanan kurumsal yönetim anlayışının bir parçasıdır. Kurumsal yönetim uygulamaları, sadece kaynakların israfını önleyen iyi birer koruyucu mekanizma oldukları için değil, aynı zamanda birçok ülkede talep edilen finansal şeffaflık, iç denetimin etkinliği, sosyal sorumluluk bilinci, paydaşların, vatandaşların ve yatırımcıların etik kurallara uygun olarak korunması konularında da önemli bir rol üstlenmektedir⁸¹.

Çoğu kamu sektörü denetim faaliyeti ve raporlaması birbirlerinden farklılık gösterse de hepsinin ortak noktası; kamu sektörü unsurlarının etkin, verimli, ekonomik ve etik değerlere uygun şekilde faaliyetlerini sürdürürken, hesap verebilirliğini ve şeffaflığını sağlayacak şekilde uygun denetim sisteminin kurulmasıdır⁸². İç ve dış denetim ayrımı yapılmadan kamu denetçisi, kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan kamu ve özel işletmelerin yasalara, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler⁸³.

⁷⁹ Erkan Mehmet vd., Avrupa Birliği Sürecinde Kamu İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F, Cilt: X, Sayı:1, 2010, s. 87-92.

⁸⁰ Öztürk Mutlu Başaran ve Kartal Demirgüneş, “Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entelektüel Sermaye,” Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 19, 2008, s.396.

⁸¹ Tanç Ahmet, Seher Uslu ve filiz Özşahin, “Kamu Yöneticilerinin Kurumsal Yönetim Algılamaları: Nevşehir Örneği,” 3. Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı, 7-11 Haziran 2011, Nevşehir, s. 2.

⁸² IIA, Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2.B., Altamonte Springs, Florida, 2012, s. 5, Alıntıl原因; Ersin Güredin, Denetim, 10.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000, s. 10.

⁸³ Güredin Ersin, Denetim, 10.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000, s. 10.

1941 yılında iç denetçiler enstitüsü IIA'ın (*The Institute of Internal Auditors*) New York'ta kurulmasıyla modern iç denetim ortaya çıkmıştır. Enstitü, ABD dışındaki ilk birliğini 1944'de Toronto'da, Avrupa'daki ilk birliğini de 1948'de Londra'da kurmuştur. Halen IIA, Çapında 94 ülkede 249 şube ve enstitüde örgütlenmiş 100.000'den fazla iç denetçiye dünya temsil etmekte ve mesleğin gelişimi ve öz denetimi için hizmet vermektedir⁸⁴. IIA' ye göre iç denetim; kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler, risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım geliştirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar. Uluslararası iç denetim standartları mesleki uygulama çerçevesinde iç denetim şu şekilde tarif edilmiştir: Kontrol öz değerlendirme, danışmanlık veya yolsuzluk/suistimal incelemesi görevleri ya da gözden geçirme faaliyetlerinden oluşur. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur⁸⁵.

2.1. Türkiye'de Kamu İç Denetimi

Türkiye'de iç denetim öncelikle özel sektörlerde uygulanmış, daha sonra uluslararası şirketlerin şubelerinde ve temsilciliklerinde gündeme gelmiştir. Aslında özel sektörde faaliyet gösteren şirketlerde iç denetim kurumu eskiden beri zaten bulunmaktadır⁸⁶. Böylece, geleneksel ve merkeziyetçi yapıdan uzaklaşan kamu yönetiminin tüm bileşenlerinde yaşanan değişim denetim anlayışına da sirayet etmiştir. Modern dünya ekonomilerinde ortaya çıkan ve uygulama alanı bulan kamu mali yönetimindeki değişim verimlilik ilkeleri çerçevesinde; kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsis edilmesi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlara uygun, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması, kamu idarelerine bütçenin hazırlanması ve

⁸⁴ Gönülaçar Şener, İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, Mali Hukuk Dergisi 130 (Temmuz-Ağustos 2007) ve 131 (Eylül-Ekim 2007), s. 6.

⁸⁵ TİDE, Uluslararası İç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul, 2008, sf. 26-27, Alıntıl原因; Şener GÖNÜLAÇAR, İç Denetimin Bürokratik Serencamı, Mayıs 2008, s.2.

⁸⁶ Çevikbaş Rafet, Türkiye'de İç Denetim Kurumu, Türk İdare Dergisi, Sayı: 471-472, Haziran - Eylül 2011, s. 48.

uygulanması aşamalarında daha fazla yetki verilmesi, kaynak yönetiminde hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması temeline dayanmaktadır⁸⁷.

Türkiye ye 1980’li yıllarda özel sektör aracılığıyla girmeye başlayan iç denetim yaklaşım, ancak 2000’li yılların başında kamuda etkili olmaya başlamış, Basel I Kriterlerinin etkisiyle Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu’nun yönlendirmesiyle 2002 yılından itibaren bankacılık sistemine girmiştir⁸⁸. Modern iç denetim yaklaşımı 1980’li yıllarda özel sektör aracılığıyla Türkiye’ye girmişse de, olması gereken önemi kazandığını söylemek zordur. 2007 yılında yayımlanan bir araştırmanın sonuçlarına göre, Borsa İstanbul’da çeşitli sektörlerde işlem görmekte olan araştırmaya katılan 31 firmadan sadece 4’ünde CPA (Certified Public Auditor) sertifikalı iç denetçi istihdam edildiği, sadece 16’sının yazılı iç kontrol süreçleri bulunduğu⁸⁹ gibi bulgular bu görüşü destekler niteliktedir.

2.1.1. 5018 Sayılı Kanun’da Kamu İç Denetim Kavramı

Son yıllarda özel sektörde iç denetimin rolünün artmasıyla birlikte Türkiye’de de iç denetim kamu iç mali kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olmuştur. Bu çerçevede iç denetim sistemi 5018 sayılı 2003 yılında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu sektörüne girmiştir.

5018 sayılı kanunda “İç Denetim iç denetçiler tarafından yapılır” şeklinde bir hükümde bulunmaktadır. Tüm kamu kuruluşlarında, yapıları ve personel sayıları dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun görüşü doğrultusunda doğrudan üst yöneticiye bağlı “İç Denetim Birimi Başkanlığı” kurulması kanunda belirtilmiştir. Kamu kuruluşlarının yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından yönetilir⁹⁰.

⁸⁷ Gürkan, N.Z., 2009, “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Alıntılan; Kartal Fikret, Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, Nisan 2013, s. 22.

⁸⁸ Gökmen Durmuş, Kamu İdarelerinde İç Denetim, Alp yayınevi, Ankara, 2009, ss.8-9, Alıntılan; Özbek Cevdet Yiğit, Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme, Ekim 2012, s. 27.

⁸⁹ Kıymet Tunca Çalı Yurt ve David Crowther, “ Internal Auditing İn Turkish Publicly Held Companies: Implication of Sarbanes Oxley” MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C, 9, S.2, 2007, s. 177, Alıntılan; Cevdet Yiğit ÖZBEK, Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme, Ekim 2012, s. 27.

⁹⁰ Erkan Mehmet, Serkan ÖZDEMİR, Mehtap KARAKOÇ, Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği, 2010, s. 89.

2.1.2. Türkiye’de Kamu İç Denetim Standartları

Türkiye’de Kamu İç Denetim Standartları’nın belirlenmesinde Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınmıştır. Standartlar; iç denetim biriminin faaliyetlerinin değerlendirilmesinde kullanılan bir araçtır. İç denetim uygulamasının nasıl olması gerektiğini gösterir. İç denetimin planlanması, raporlanması ile iç denetçilerin dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerini sağlamaktadır. Ayrıca standartlar, iç denetçilerin bulunduğu her türlü kurumda, iç denetim mesleğinin tamamına hizmet etmek için oluşturulmuştur ⁹¹.

2.1.2.1. Nitelik Standartları

Nitelik standartları; İç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir. Kurumların uyması gereken, sahip olmaları gereken özellikler üzerinde durmaktadır. Yani nitelik standartları, iç denetim faaliyetini yürütecek olan iç denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esaslar içeren standartlardır ⁹².

Başarılı bir denetim için öncelikle teknik /mesleki bilgi ve beceriye sahip denetçiler ve mesleki kurallarla desteklenmiş bir denetim politika ve prosedürleri gerekmektedir. Böyle bir denetim yapısı, kuruluşun üst düzey yönetimi tarafından tam destek görmeli, denetçiler sadece yönetime karşı sorumlu olmalı ve yönetime sürekli uzmanlık hizmeti sunmalıdır ⁹³.

1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Kamu İç Denetim Standartlarına (Standartlar) uygun olarak her kamu idaresi için üst yöneticinin onayı ile çıkarılacak bir yönerge ile belirlenmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, iç denetim yönergesini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yöneticiye onay için sunmak zorundadır.

⁹¹ Çevikbaş Rafet, Türkiye’de İç Denetim Kurumu, Türk İdare Dergisi, Sayı: 471-472, Haziran - Eylül 2011, s. 58.

⁹² Ceyhan İ. Fatih (2010). “İç Denetim ve Kurusallaşma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, S.B.E, s.16.

⁹³ Tuan A. Kadir ve Sağlar Jale (2004). “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, yıl.4, sayı:11, s. 22.

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

1000.D1 - Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönergesinde belirtilmek zorundadır.

1010 – İç Denetim Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara İç Denetim Birim Yönergesinde Yer Verilmesi

İç Denetim Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara uyma zorunluluğuna, iç denetim yönergesinde yer verilmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, İç Denetim Tanımını, Meslek Ahlak Kurallarını ve Kamu İç Denetim Standartlarını üst yönetici ve üst yönetime açıklamalıdır.

1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmak zorundadır.

1110 - İdare İçi Bağımsızlık

İç denetim yöneticisi, doğrudan üst yöneticiye raporlama yapmak zorundadır.

1110.G1 - İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır.

1111 – Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim

İç denetim yöneticisi üst yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.

1120 - Bireysel Tarafsızlık

İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır.

1130 - Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması

Bağımsızlığın veya tarafsızlığın fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, durum ilgili taraflara açıklanmak zorundadır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

1130.G1 - İç denetçiler, daha önce sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin denetim görevi yapmaktan kaçınmak zorundadır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde sorumlu

olduğu idari bir faaliyet hakkında denetim hizmeti vermesinin, tarafsızlığını bozacağı varsayılır.

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 açıklamak zorundadırlar.

1200 – Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Görevler yetkin kişilerce, azami mesleki özen ve dikkatle yerine getirilmek zorundadır.

1210 – Yetkinlik

İç denetçiler, kişisel sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de kurumsal sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.

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

1210.G2 - İç denetçiler, suiistimal risklerini ve bu risklerin yönetilmesini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmak zorundadır. Ancak iç denetçilerden esas görevi ve sorumluluğu suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenmez.

1210.G3 - İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olmaları beklenmez.

1210.D1 - İç denetim yöneticisi, iç denetçilerin görevin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesi için gereken bilgiye, beceriye ve diğer niteliklere sahip olmadığı durumlarda, danışmanlık görevini reddetmek veya yeterli tavsiye ve yardımı temin etmek zorundadır.

1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat

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

1220.G1 – İç denetçiler, aşağıdaki hususları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır:

- Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı.
- Güvence Prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbî karmaşıklığı, gerekliliği veya önemi.
- Yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiği ve yeterliliği.
- Önemli hata, suiistimal veya aykırılıkların olma ihtimali.
- Güvence görevinin, potansiyel faydalarına karşı maliyeti,

1220.G2 - İç denetçiler azamî meslekî özen ve dikkati gösterirken, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanmayı dikkate almak zorundadır.

1220.G3 - İç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı dikkatli olmak zorundadır. Ancak, güvence faaliyetleri, azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, tek başına bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garanti etmez.

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

• Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dâhil danışmanlık hizmetini talep edenlerin ihtiyaç ve beklentileri,

• Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı.

• Danışmanlık görevinin, potansiyel faydalarına karşı maliyeti,

1230 - Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer niteliklerini sürekli meslekî gelişimle arttırmak ve güçlendirmek zorundadır.

1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.

1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermek zorundadır.

1311 - İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler;

- İç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini,
- Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamak zorundadır.

1312 - Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmelerin en az beş yılda bir, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kurul) tarafından idare dışından nitelikli ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibine yaptırılması zorunludur.

İç denetim yöneticisi, üst yönetici ve Kurul ile aşağıdaki hususları tartışmak zorundadır:

- Dış değerlendirme sıklığının arttırılmasına yönelik ihtiyaç.
- Menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin bağımsızlığı.

1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

İç denetim yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yöneticiye ve Kurula iletmek zorundadır. Ayrıca, iç denetim yöneticisi, dış değerlendirme sonuçlarını bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana sunmak zorundadır.

1321 - "*Kamu İç Denetim Standartlarına Uygundur*" İbaresinin Kullanılması

İç denetim yöneticisi raporlamalarında, iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayacak Kalite Güvence ve Geliştirme Programı sonuçlarının desteklemesi şartıyla, iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olduğunu belirtebilir.

1322 - Aykırılıkların Açıklanması

İç Kalite Değerlendirmesi sonuçlarına göre; İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği belirlendiğinde, aykırılık ve etkileri iç denetim yöneticisi tarafından üst yöneticiye ve Kurula açıklanmak zorundadır⁹⁴.

⁹⁴ 16 Ağustos 2011 Salı tarih ve Sayı: 28027, Resmi Gazete, s.26.

2.1.2.2. Performans Standartları

Performans standartları iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruluşa değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir. İç denetçiler, her görev için kapsam, amaç, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir. Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır. Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır. İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alınarak teşkil edilmelidir. İç denetçiler görev amaçlarına yönelik iş programları da hazırlamalıdır⁹⁵.

2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin idareye değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek zorundadır.

2010 - Planlama

İç denetim yöneticisi, idarenin hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmak zorundadır.

2010.G1 - İç denetim planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmak zorundadır. Üst yönetici ile üst düzey yöneticiler bu sürece dâhil edilerek görüşleri alınmak zorundadır.

2010.G2 - İç denetim yöneticisi, üst düzey yöneticilerin görüş ve kanaatlerini almak, beklentilerini göz önünde bulundurmak zorundadır.

Ayrıca, iç denetim planının hazırlanmasında, idarenin Stratejik Planı ile Kamu İç Denetimi Strateji Belgesinin dikkate alınması zorunludur.

2010.D1 - İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevinin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, talep edilen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, iç denetim planına dâhil edilmek zorundadır.

⁹⁵ Çevikbaş Rafet, Türkiye’de İç Denetim Kurumu, Türk İdare Dergisi, Sayı: 471-472, Haziran - Eylül 2011,s. 59.

2020 - Bildirim ve Onay

İç denetim yöneticisi, önemli değişiklikler de dâhil, iç denetim faaliyetinin plan ve programları ile kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yöneticiye bildirmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, kaynak sınırlandırmalarının etkilerini de üst yöneticiye bildirmek zorundadır.

2030 - Kaynak Yönetimi

İç denetim yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır.

2040 - Politika ve Prosedürler

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla politika ve Prosedürleri belirlemek zorundadır.

2050 - Koordinasyon

İç denetim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, dış denetim ile gerekli bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri koordineli şekilde sürdürmelidir.

2060 - Üst Yönetici ve Bakana Raporlamalar

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, görev, yetki ve sorumlulukları ve planın uygulama sonuçlarını üst yönetici ile bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana dönemsel raporlar halinde sunmak zorundadır. Bu raporlar, suistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst düzey yöneticiler ve üst yöneticinin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği diğer konuların da dâhil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.

2100 - İşin Niteliği

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

2110 - Yönetişim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:

- İdare içinde gerekli etik değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması,

- Risk ve kontrol bilgilerinin idarenin ilgili alanlarına iletilmesi,
- Üst yönetici ve üst düzey yönetim ile iç ve dış denetçilerin faaliyetleri arasında işbirliğinin ve bunlar arasında gerekli bilgilerin paylaşımının sağlanması.

2110. A1 - İç denetim faaliyeti, idarenin etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımı, uygulanmasını ve etkililiğini değerlendirmek zorundadır.

2110. A2 - İç denetim faaliyeti, idarenin bilgi teknolojileri yönetişiminin, idarenin strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır.

2120 - Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.

2120. G1 - İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hususları dikkate alarak, idarenin yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır:

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu.
- Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması.
- Mevzuat, politika ve Prosedürlere ve sözleşmelere uyum,

2120. G2 - İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve idarenin suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır.

2120. D1 - İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla ilişkili riskleri değerlendirmek ve diğer önemli risklere karşı dikkatli olmak zorundadır.

2120. D2 - İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, idarenin risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

2120. D3 - İç denetçiler, risk yönetimi süreçlerinin kurulmasında veya geliştirilmesinde yönetime danışmanlık hizmeti verirken, “riskleri fiilen yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmak zorundadırlar.

2130 - Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, idarenin etkili kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.

2130. G1 - İç denetim faaliyeti, idarenin yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerine ilişkin risklere karşı mevcut kontrollerinin yeterliliğini ve etkililiğini aşağıdaki hususlar çerçevesinde değerlendirmek zorundadır:

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu.
- Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması.
- Mevzuata, politika ve Prosedürlere ve sözleşmelere uyum,

2130. D1 - İç denetçiler; danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, idarenin kontrol süreçlerinin değerlendirilmesinde kullanmak zorundadır.

2200 - Görev Planlaması

İç denetçiler, her bir görev için; amaçları, kapsamı, süre planı ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan bir çalışma planı hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır.

2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görev planlanırken, iç denetçiler aşağıdaki hususları dikkate almak zorundadır:

- Görev konusu faaliyetin hedefleri ve performansının, yönetim tarafından kontrol edilmesi sırasında yararlanılan araçlar.
- Görev konusu faaliyetin yönetimine ilişkin önemli riskler ve bu risklerin potansiyel etkilerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları.
- Kamu İç Kontrol Standartlarına kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkililiği.
- Görev konusu faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama fırsatları.

2201. G1 - İdare dışında yürütülecek bir denetim görevi planlanırken iç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları (denetim görevi kayıtlarına erişime ve sonuçların dağıtımına getirilecek kısıtlamalar dâhil) ve diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla yazılı bir anlaşma yapmak zorundadır.

2201. D1 - İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve beklentiler hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri ilgili yöneticiyle

mutabakata varmak ve çok önemli görevlendirmelerde bu mutabakatı yazılı hâle getirmek zorundadır.

2210 - Görev Amaçları

Amaçlar, her bir denetim ve danışmanlık görevi için belirlenmek zorundadır.

2210. G1 - İç denetçiler, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmak zorundadır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmak zorundadır.

2210. G2- İç denetçiler, görevin amaçlarını belirlerken, önemli hataların, suistimallerin, mevzuata aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini göz önüne almak zorundadır.

2210.G3 - Kontrollerin değerlendirilmesi için yeterli Kriterlere ihtiyaç vardır. İç denetçiler, hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını belirlemek için yönetimin oluşturduğu Kriterlerin yeterlilik derecesini ortaya koymak zorundadır. Bu Kriterler yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanmak; kriterler yeterli değilse, iç denetçiler uygun değerlendirme kriterleri geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmak zorundadırlar.

2210. D1 - Danışmanlık görevi amaçlarının belirlenmesinde, ilgili yöneticiyle mutabık kalındığı ölçüde, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin de göz önünde bulundurulması zorunludur.

2210. D2 - Danışmanlık görev amaçları, idarenin değerleri, stratejileri ve hedefleriyle uyumlu olmak zorundadır.

2220 - Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmak zorundadır.

2220. G1 – Görevin kapsamı, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların dikkate alınmasını (üçüncü tarafların sahip oldukları dâhil) içermek zorundadır.

2220. G2 – Bir güvence görevi esnasında önemli danışmanlık fırsatları çıkarsa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentilerle ilgili yazılı bir anlaşma hazırlanmalı ve danışmanlık görevinin sonuçları, danışmanlık standartlarına uygun olarak raporlanmalıdır.

2220. D1 – İç denetçiler danışmanlık görevlerini yürütürken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlarla uyumlu olmasını sağlamak zorundadır. İç denetçiler, görev sırasında kapsamla ilgili çekinceleri olursa, göreve devam edilip edilmeyeceğini belirlemek üzere, bunları ilgili yöneticiyle değerlendirmek zorundadır.

2220. D2 – Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görev amaçlarıyla uyumlu bir şekilde önemli kontroller ve kontrol zaafiyetleri konusunda dikkatli olmak zorundadırlar.

2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, süre kısıtı ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları belirlemek zorundadır.

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hâle getirmek zorundadırlar.

2240. G1 – İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme Prosedürlerini içermek zorundadır. İş programı, saha çalışmasına başlanmadan önce onaylanmak zorunda olup, programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmak zorundadır.

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 belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.

2310 - Bilgilerin Belirlenmesi

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri belirlemek zorundadır.

2320 - Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını, uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır.

2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır.

2330. G1 – İç denetim yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, gerektiğinde bu kayıtları kurum dışı taraflara vermeden önce üst yöneticinin onayını ve/veya hukuk müşavirliğinin görüşünü almak zorundadır.

2330. G2 – İç denetim yöneticisi, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları, kayıtların hangi ortamda muhafaza edildiğine bakılmaksızın, belirlemek zorundadır. Bu esaslar, idarenin temel ilkelerine ve ilgili mevzuata uygun olmak zorundadır.

2330. D1 - İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve idare içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikaları belirlemek zorundadır. Bu politikalar, idarenin düzenlemelerine ve ilgili mevzuata uygun olmak zorundadır.

2340 - Görevin Gözetimi

Görevler; görevin amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve iç denetçilerin mesleki gelişimini sağlayacak bir tarzda gözetlenmek zorundadır.

2400 - Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.

2410 - Raporlama Kriterleri

Raporlar, varılan sonuçlar, uygulanabilir öneriler ve eylem planlarının yanı sıra görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır.

2410. G1 – Görevin sonuçlarını gösteren nihai rapor, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini de içermek zorundadır. Bu görüş ve kanaatler, üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin beklentilerini dikkate almak ve faydalı, ilgili, yeterli ve güvenilir bilgilerle desteklenmek zorundadır.

2410. G2 – İç denetçilerin, denetlenen faaliyete ilişkin iyi uygulamalara ve başarılı performansla denetim raporlarında yer vermesi teşvik edilir.

2410. G3 – Görev sonuçları idare dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki kısıtlamaları da içermek zorundadır.

2410. D1 – Danışmanlık görevi sonuçlarının raporlanmasının şekil ve içeriği, görevlendirmenin niteliğine ve ilgili yöneticinin ihtiyaçlarına bağlı olarak değişir.

2420 - Raporlamanın Kalitesi

Raporların; doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı ve tam olması ile zamanında sunulması zorunludur.

2421 - Hata ve Eksiklikler

Nihai raporlar önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim yöneticisi, bu raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmek zorundadır.

2430 - “Kamu İç Denetim Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

İç denetçiler, iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayacak kalite güvence ve geliştirme programı sonuçlarının desteklemesi şartıyla, görevlerinin "Kamu iç denetim Standartları’na uygun olarak" yapıldığına dair ibareye raporlarında yer verebilirler.

2431 - Aykırılıkların Açıklanması

İç denetimin tanımına, meslek ahlak kurallarına veya standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken (İç denetim yöneticisi tarafından) aşağıdaki hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır:

- Tam olarak uyumun sağlanamadığı meslek ahlak kuralı ve/veya standart,
- Aykırılığın sebepleri,
- Aykırılığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi.

2440 - Sonuçların Dağıtımı

İç denetim yöneticisi, görev sonuçlarını ilgili taraflara dağıtmak zorundadır.

2440. G1 – İç denetim yöneticisi, denetim önerilerini yerine getirecek yöneticilere nihai görev sonuçlarının raporlanmasından sorumludur.

2440. G2 – İç denetim yöneticisi, aksi yasal olarak düzenlenmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara göndermeden önce aşağıdaki hususları yerine getirmek zorundadır:

- İdare açısından oluşabilecek muhtemel riskleri değerlendirmek,
- Uygun bir şekilde üst yönetici ve/veya hukuk müşaviri ile istişare etmek,
- Sonuçların kullanımını kısıtlayarak dağıtımını kontrol altına almak.

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

2440. D2 – Danışmanlık görevleri sırasında, yönetişim, risk yönetimi ve kontrol sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, idare için önemli hâle geldiğinde üst yöneticiye ve üst düzey yöneticilere bildirilmek zorundadır.

2450 – Kapsamlı Görüş

Kapsamlı bir görüş ortaya konulacaksa, üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin beklentilerinin dikkate alınması ve faydalı, ilgili, yeterli ve güvenilir bilgilerle desteklenmesi zorunludur.

2500 - İlerlemenin İzlenmesi

İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların uygulanma durumunun izlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.

2500. G1 – İç denetim yöneticisi, üst düzey yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst düzey yöneticilerin gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri izlemek amacıyla yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır.

2500. D1 – İç denetim yöneticisi, ilgili yöneticilerle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını izlemek zorundadır.

2600 - Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

İç denetim yöneticisi, üst düzey yöneticinin idare için kabul edilemeyecek düzeyde bir artık riski üstlenmeyi kabul ettiğine kanaat getirdiği takdirde, konuyu üst düzey yöneticiyle müzakere etmek zorundadır. Artık riskle ilgili olarak bir mutabakata varılamazsa, iç denetim yöneticisi, konuyu, çözümlenmesi için üst yöneticiye rapor etmek zorundadır⁹⁶.

2.1.3. Türkiye’de Kamu İç Denetim Kurumları

2.1.3.1. Devlet Denetleme Kurulu

Devlet Denetleme Kurulu, anayasanın 108 inci maddesiyle, idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanına bağlı olarak kurulmuştur. Kurul, Cumhurbaşkanının isteği üzerine silahlı kuvvetler ile yargı organlarının haricinde tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, 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 yapacağı hüküm altına alınmıştır. 2443 Sayılı kanuna göre kurul; başkanı dâhil dokuz üyeden oluşmakta, bu üyeler yükseköğrenim görmüş ve en az

⁹⁶ 16 Ağustos 2011 SALI Tarih ve Sayı: 28027, Resmi Gazete, s.30.

on iki yıl devlet hizmetinde çalışmış kişiler arasından Cumhurbaşkanınca atanmaktadır⁹⁷.

2.1.3.2. Sayıştay

Türkiye’de kamu kurum ve kuruluşları üzerinde TBMM denetiminin; Sayıştay aracılığıyla dolaylı denetim modeli, Yüksek Denetleme Kurulu aracılığıyla ise doğrudan denetim modeli ile gerçekleştirilmesi benimsenmiştir⁹⁸.

Anayasal bir kuruluş olan Sayıştay’ın görev çerçevesi Anayasa’nın 160. maddesinde “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir”⁹⁹.

Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır” şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlidir. Ayrıca silahlı kuvvetler elinde bulunan Devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi hususunda 160. maddenin son fıkrası ile Sayıştay denetimine getirilen sınırlamalar 5170 sayılı Kanunun 10. maddesi hükmüyle yürürlükten kaldırılmıştır. 5018 sayılı Kanun’un 68. maddesinde dış denetim organı olarak, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetim düzenlenmektedir. Sayıştay’ın iki temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi dış denetim organı olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne raporlanmasıdır. İkincisi ise hesapların hükme bağlanmasını içeren, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu

⁹⁷ 2443 Sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun, Alıntılayan; YAMAN Âdem, Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler, Mali Hukuk Dergisinin 133. Sayısında, Ocak-Şubat-2008 yayımlanmıştır, s. 4.

⁹⁸ Kalyoncuoğlu Sabahattin, Yüksek Denetleme Kurulu, (2008-2012) Dönemi, Ankara 2008, s. 9.

⁹⁹ Akyel Recai, M. ÖZDEMİR Bilada, GÜLMEZ İsmail, M. Fahri ŞİMŞEK, Mehmet SEVEN, UMUMİ Murakabe Heyeti’nden Sayıştay’a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010), Mayıs 2012, Ankara, s. 9-10.

hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir¹⁰⁰.

2.1.3.3. Yüksek Denetleme Kurumu

Türkiye’de devletin gelir ve giderleri ile mallarının parlamento adına denetlenmesi amacıyla 1862 yılında ilk yüksek denetim kurumu Divan-ı Ali-i Muhasebat (Sayıştay) adıyla kurulmuştur. 1920-1923 yılları arasında Sayıştay faaliyette bulunmamış, 1923 yılında Divanı Muhasebat adıyla yeniden kurulmuştur. Yüksek denetim kurumlarının temel görevi, kamusal fonların kullanılması, izlenmesi ve denetlenmesidir. Yüksek denetim kurumlarının asıl işlevi, yüksek bir denetim organı olarak parlamentolara denetimleri alanında katkı sağlamaktır. Yüksek denetim kurumları parlamentoların denetim fonksiyonlarıyla ilişkili ve uyumlu olarak çalışmaktadır. Yüksek denetim kurumlarının statüleri genellikle anayasalar veya ilgili denetim yasalarınca belirlenmekte ve ülkelerin siyasi ve hukuki yapıları doğrultusunda yüksek denetim kurumları yapılandırılmaktadırlar¹⁰¹.

Başbakanlığa bağlı olan kurul, 3346 sayılı kamu iktisadi teşebbüsleri ile fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesinin düzenlenmesi hakkında kanun ve 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu hakkında kanun hükmünde kararname bağlamında görev yapmaktadır. Kurul denetleyeceği kuruluşların ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için; ekonomik gerekler dâhilinde, verimlilik ve kârlılık durumu, kuruluş amaçlarına ulaşmaları yönünde; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma plan ve programlarına uygunluğu yönlerinden incelemektedir¹⁰².

¹⁰⁰ Kuluçlu Erdal, Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine, Sayıştay Dergisi, 2006, Sayı: 63, s. 11.

¹⁰¹ Kalyoncuoğlu Sabahattin, Yüksek Denetleme Kurulu, (2008-2012) Dönemi, Ankara 2008, s. 7.

¹⁰² Yaman Âdem, Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler, Mali Hukuk Dergisinin 133. Sayısında, Ocak-Şubat-2008 yayımlanmıştır, s. 5.

2.1.3.4. Başbakanlık Teftiş Kurumu

Kurum Müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yerine getirmektedir ¹⁰³:

- Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,
- Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamu iktisadi teşebbüslerinin iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,
- Gerektiğinde imtiyazlı şirketlerle özel kuruluşları da mali yönden teftiş etmek ve denetlemek,
- Başbakanlık bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak.

3056 Sayılı Başbakanlık teşkilatı hakkında kanun hükmünde kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunun 20 nci maddesine göre kurulmuş olan Başbakanlık teftiş kurulunun görevlerine baktığımızda gerektiğinde imtiyazlı şirketler ve özel kuruluşları bile içine alacak şekilde görev alanının son derece geniş olduğu görülmektedir. Bu görev alanının niteliğinin Cumhurbaşkanlığına bağlı devlet denetleme kurulunun denetim alanından daha kapsayıcı ve geniş olduğu görülmektedir¹⁰⁴.

2.1.3.5. Maliye Bakanlığı Denetim Organları

Maliye Bakanlığı vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanmasına yönelik çalışmalar sürmektedir. Bu kapsamda vergi denetim birimlerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarında, vergi denetim elemanlarının "Vergi Denetim Kurulu" adı altında örgütlenmesi planlanmaktadır. Kurulun, halen Maliye Bakanına bağlı Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve vergi denetmenlerini bir çatı altında toplaması düşünülüyor. Yeni yapılanmada da, 3'lü ve 4'lü birleşme alternatifleri üzerinde duruluyor. İlk alternatifte, Vergi Denetim Kurulunda, merkez ve taşra ayağı şeklinde ikili örgütlenme

¹⁰³ Küçükyağcı Nazmi, 2011 Yılında Çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin Bakanlık Denetim Sistemine Etkileri, Ankara 2014, s. 20.

¹⁰⁴ Başbakanlık, Başbakanlık 2011 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara, s.10.

öngörülüyor. Merkezde, hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri birleşiyor. Bu 3 birim vergi müfettişi adını alarak, merkezi denetim birimini oluşturması planlanıyor. Kurulun taşra ayağını ise vergi denetmenleri meydana getiriyor. İkinci alternatifte ise hesap uzmanları, maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri 4'lü birleşmeye gidiyor. Burada merkezi denetim elemanları ile vergi denetmenleri ayrımı tümüyle son buluyor¹⁰⁵

2.1.3.6. Bakanlıklar ve Müsteşarlıklar Denetim Organları

Bakanlıkların, kuruluş ve görev esaslarının düzenlendiği 3046 sayılı Kanun'a göre teftiş kurulları bulunmaktadır. Bu kurullar aracılığıyla her bakanlık kendi işlemlerini denetlemekte ve raporlarını, siyasi anlamda bakanlık işlemlerinden Başbakana karşı sorumlu olan bakanlarına sunmaktadır. Bakanlığın teftiş kurulu yanında, bazı bakanlıklarda kendi teşkilat yasaları uyarınca istihdam edilen ve genel müdürlüklere bağlı olarak çalışan kontrolörlükler bulunmaktadır. Bunun yanı sıra bakanlıklara bağlı kuruluşların (örneğin Orman Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü gibi) kendi teftiş kurulları bulunmaktadır. Bunlara ilave olarak, icracı bakanlıklardan bazılarının bölge ve il bazında örgütlenmiş ve taşra düzeyinde görev yapan denetim elemanları (İl Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesinde çalışan Eğitim Müfettişleri) vardır¹⁰⁶.

2.1.3.7. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 Sayılı kanunun 66. maddesiyle iç denetim koordinasyon kurulu oluşturulmuştur. Maliye Bakanlığına bağlı iç denetim koordinasyon kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Kalkınma Bakanının, biri hazine müsteşarlığının bağlı olduğu bakanın, biri içişleri Bakanının, Başkanı dâhil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler. İç denetim koordinasyon kurulunda görevlendirilenlerin

¹⁰⁵ 13.10.2016 tarih Maliye Bakanlığı Denetim Organları Birleşmeye Karşı, Dünya Gazetesi / Ekonomi, <http://www.muhassebevergi.com/yazdir.aspx?hid=141>. (Erişim Tarihi: 12. 2. 2017).

¹⁰⁶ Küçükyağcı Nazmi, 2011 Yılında Çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin Bakanlık Denetim Sistemine Etkileri, Ankara 2014, s. 20.

asli görevleri devam etmektedir¹⁰⁷. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere, sayılan görevleri yürütür. Bu görevlerden biri de, kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamaktır¹⁰⁸.

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak,
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını Konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek,
- l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

2.1.4. Kamu Kesimi İç Denetim Sistemleri İçin 5018 Sayılı Kanun

5018 sayılı Kanun'un 63-67 nci maddelerinde iç denetim ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. İç denetim 5018 sayılı Kanun'da iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmıştır.

¹⁰⁷ Hatipoğlu İlhan, 2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara Eylül 2013, s. 15-16, Alıntıl原因; AKYEL Recai, Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi, 2010, s.16-17.

¹⁰⁸ İDKK, (2009), Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara, s.69, Alıntıl原因; AKYEL Recai, Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi, 2010, s.16-17.

Dış denetim kanun gereği Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. iç denetim ile ilgili olarak mevzuat üç düzeyde oluşturulmuştur. Birincil düzey mevzuat 5018 sayılı Kanundur ve genel olarak iç denetimi tanımlamakta, kimler tarafından yürütüleceğini ve sonuçlandırılacağını belirlemekte, ikincil düzey mevzuat yönetmelik ve kadro tahsis kararlarıdır ve birincil düzey mevzuata uygun olarak iç denetçilerin göreve atanması, eğitimi, sertifika verilmesi, çalışma usulleri ve iç denetçilerin koordinasyonunu sağlayan İç Denetim ve Koordinasyon Kurulunun üyelerinin atanma usulü, çalışma yöntemi, görevleri vb. hususlarda düzenlemeler yapmaktadır. Üçüncül düzey mevzuat İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayımlanan ilkeler ve tebliğlerdir ve iç denetimin nasıl yapılacağı, denetim yapılırken izlenecek usul ve şartları, denetim esnasında uyulacak standartları, raporlama usulü vb. hususlar hakkında düzenleme yapılmaktadır ¹⁰⁹.

2.1.4.1. İç Denetimin Tanımı

Kanunda iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir. Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanmıştır ¹¹⁰.

2.1.4.2. İç Denetçinin Görevleri

5018 sayılı kanunun “İç denetçinin görevleri” başlıklı 64 üncü maddesinde, kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç

¹⁰⁹ Şahin Ümit, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi, KMu İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:15 Aralık, 2008, s. 291.

¹¹⁰ Keleş Hayrullah, Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar, Mayıs, 2006, s.5.

denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylamaktadır. Buna göre genel olarak iç denetçinin görevleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir ¹¹¹:

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

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

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,

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

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

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,

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

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

5018 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinde ayrıca;

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

2. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı,

3. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verileceği. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderileceği hususlarına da yer verilmektedir.

¹¹¹ Hatipoğlu İlhan, 2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara Eylül 2013, s.15.

2.1.4.3. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması

İç denetçinin nitelikleri ve atanması hususu ise söz konusu kanunun 65. maddesinde açıklığa kavuşturulmaktadır. Bu madde hükmüne göre; İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

- a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç denetim koordinasyon kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak,
- b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya iç denetim koordinasyon kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,
- c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,
- d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Yasanın bu maddesinde iç denetim elemanlarının niteliklerinden söz edildiği halde, genel olarak bu niteliklerin belirlenmesi “İç Denetim Koordinasyon Kuruluna” bırakılmıştır. Bu ise yasanın bağlayıcı ve nesnel hükümleri yerine, koordinasyon kurulunun keyfi tutum ve davranışlarına açık bir yol izlenmesine neden olunacağı söylenebilir. Ayrıca iç denetçilerin atama şekilleri ve prosedüründen hiç bahsedilmemesi bir eksiklik olarak görülmektedir¹¹².

2.2. Irak'ta Kamu İç Denetim

2.2.1. Kamu İç Denetim Anlayışı

İç denetim, 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde İç Denetçiler Kurumu'nun ortaya çıkmasıyla birlikte anılmaya başlamıştır. Bu döneme kadar iç denetim anlayışının tam bir tanımı yapılamamıştır ¹¹³. İç denetimin görev alanı, ilk başlarda yapılan işlere yönelik icra edilen denetimlerden öteye geçememiştir. İlk zamanlar iç denetim defterlere kaydedilen hataları sunmak ve belirlemek amacıyla belgelerin tetkik ve kontrolü ile sınırlıydı. Ancak ekonomik birim alanları genişleyince

¹¹² Çevikbaş Rafet, Türkiye'de İç Denetim Kurumu, Türk İdare Dergisi, Sayı: 471-472. Haziran - Eylül 2011, s.56.

¹¹³ Hayri Muhammed Mahmut, İç Denetimde Gelişim Yönleri, Ekonomi ve Ticaret Bilimi Dergisi, Ayn Al şems Üniversitesi, Ticaret Fakültesi, 1981, S. 23, Alıntıl原因; Makale, Ebu Bekir Nur, Kontrol Kavramı ve Amaçları, Sayı 4, 2014, s.2.

ve işlemlerin çeşidi artmaya başlayınca, iç denetim birimlerine veya bölümlerine bu işlemlerin doğruluğunun kontrolü görevi de yüklenmiştir ¹¹⁴.

1949 Yılında İç Denetim Kurumu, iç denetim boyutlarını belirleyen bir liste çıkartmıştır. Söz konusu listede iç denetim şöyle ifade edilmiştir; “Diğer denetim gereçlerini kontrol etmek ve etkin bir şekilde kullanmak amacını taşıyan, yönetime koruma ve düzenleme hizmeti sunmak gayesiyle muhasebe ve mali işlemlerin denetimi için ekonomik birimde bulunan bağımsız periyodik bir etkinliktir. Mali ve muhasebe işlemleriyle periyodik bir şekilde ilerler. Ancak işlemin doğasına bağlı olarak bazı işlemler birlikte de koordineli olarak yapılabilir ¹¹⁵.

İç denetim, mali, idari tüm işletme faaliyetlerinin kontrolünde ve değerlendirilmesinde yardımcı olur. Ayrıca sorumlulukları altında bulunan usul ve işlemlerin ayarlanması ve korunmasında onlara yardımcı olacak gerekli tüm bilgileri sağlar. İç denetimin ayırt edici özelliği, ekonomi birimi içerisinde kişiler tarafından yapılıyor olmasıdır ¹¹⁶.

2.2.2. Irak'ta Kamu İç Denetimi

Irak Devleti'nde Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, iç denetim sistemini şöyle tanımlamaktadır; “işletme içerisinde bulunan bağımsız bir güçlendirme sistemidir. Etkin bir iç denetim sistemi kayıtların tutulması ve ilgili standartların uygulanması için yeterli gereç ve yöntemlere sahip olmalıdır. Muhasebe ve istatistik verileri dikkatli bir şekilde işlenir. Mevcut koruma sistemi ve işletmenin mal varlıkları incelenir. Personel için çizilen idari planı ve iş süreci tetkik edilir ¹¹⁷.

İç denetim sistemi, sürekli bir şekilde kayıt, sicil, mali işlemler ve etkinliklerin kontrol edilmesi demektir. Muhasebe ve istatistik verilerinin doğru ve dikkatli bir şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla ekonomik birim içerisinde yer alır ¹¹⁸.

İç denetim kelimesinin anlamı genel olarak hakkında görüş belirtmek amacıyla işletme verilerinin kontrol edilmesi demektir. Denetçi, hesapları denetleme işlemini

¹¹⁴ El- Sehen, Abdülfettah, El-Sabban, Muhammed Semir ve Muhammed, Muhammed El-Feyyumi, Kontrol, Felsefi ve Pratik Giriş, 5.Baskı, İskenderiye 2003, s. 8.

¹¹⁵ El-Sabban Muhammed Semir, İç Denetim ve Kontrol, 1.Baskı, Ticaret Fakültesi, Dimnahur Üniversitesi, Arap Mısır Cumhuriyeti, 1996, s. 6.

¹¹⁶ Ebu Bekir Abdullah Muhammed Eymen, sayı: 22, Mart 2012, s.1.

¹¹⁷ Irak'taki Mali Denetim Divanı, Bakanlıklardaki İç Denetim Birimlerinin Danışmanlık Rehberi, s. 8, http://www.d-raqaba-m.iq/pdf/istirshad_guid.pdf , (Erişim Tarihi: 15.3.2017).

¹¹⁸ Nur Ebu Bekir, Kontrol Kavramı ve Amaçları, sayı:7 Makale, Amman, 2014, s. 2.

yerine getirir. Son verileri kontrol ettiğinde denetçi kayıtların uygunluğu hakkında bilgi sahibi olur ¹¹⁹.

Irak kamu kuruluşlarında da iç denetim sistemi Türkiye’de olduğu gibi özel sektör kadar etkin uygulanamamasına rağmen bunun için çalışmalar devam etmektedir. Kamu sektöründe çalışan iç denetçiler, kamu kurumlarının tüm işlerinde kurumlara yardımcı olmayı amaçlamaktadırlar. Kamu sektöründe çalışan iç denetçilerin çoğu kamu kurumlarının kamuya hesap vermesinde bütçe ve kontrol işleminin bir parçası olarak önemli bir rol oynamaktadırlar.

Irak’ta kamu kurumlarının piyasada yoğun bir şekilde faaliyette bulunduğu görülmektedir. Kamu kurumları incelendiğinde her bir bakanlığın altında çok sayıda kamu kurumunun yer aldığı görülmektedir. Söz konusu kurumlar Irak Devleti’nde özel sektörün faaliyet gösterdiği birçok alanda faaliyet göstermektedir. Dolayısı ile Irak kamu kurumlarında iç denetimin etkinliği ayrı bir öneme sahiptir ¹²⁰.

2.2.3. Irak’ta Kamu İç Denetim Standartları

Irak’ta hem özel sektör hem de kamu kurumlarında iç denetim süreci incelendiğinde Türkiye’de olduğu gibi Amerika İç Denetim Enstitüsü’nün ortaya koyduğu standartların uygulandığı görülmektedir. Çalışmanın diğer bölümünde bahsedilmesi nedeniyle bu bölümde tekrar kamu iç denetim standartlarına değinilmemiştir. Ancak Türkiye kamu iç denetim standartları başlığı altında verilen standartlar bu ülkede de uygulama bulmaktadır. Ancak Türkiye’deki kadar etkin uygulama bulunduğunu söylemek pek mümkün değildir.

2.2.4. Irak’ta Kamu Sektöründeki Denetleme ve Kontrol Kurumları

Irak’ta yargı, bağımsız ve tarafsız olup Yüksek Yargı Kurumu’na bağlıdır. Yolsuzluk suçunu cezalandıran yasalar grubu, yolsuzluk suçunu işleyenleri bağımsız ve baskı altında kalmadan tarafsız bir şekilde cezalandırır. Yargı atmosferi, dürüst bir sosyal ortamın oluşmasına katkı sağlar ¹²¹.

¹¹⁹ El-Tahhan Sabih, Modern Denetleme İlkeleri, Birinci Basım, Birinci Bölüm, Bağdat, 1974, s. 4.

¹²⁰ <http://www.issai.org/>, (Erişim Tarihi: 20.3.2017).

¹²¹ Yolsuzlukla Mücadele Ortak Konseyi, (2014, 2010)Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Strateji, s.6, http://www.nazaha.iq/pdf_up/1075/p03.pdf, (Erişim Tarihi: 26.4.2017).

2.2.4.1. Mali Denetleme Divanı

Mali Denetleme Divanı, yolsuzlukla mücadele eden ve sistemin en önemli ayaklarından biri sayılmaktadır. 1990 yılında çıkartılan Mali Denetleme Yüksek Kurulu Yasasının 6. maddesi gereğince, divanın etkinliğini ve bağımsızlığını garanti altına almak, yolsuzlukla mücadele ve dürüstlüğü sağlamak için, israf ve kamu malını kötüye kullanmanın önüne geçmek için Irak Mali Kontrol Yüksek Sultanı ve Genel Mali Müfettişlik Muhafızlığı kurumları oluşturulmuştur. Bağımsız bir kamu kurumu sıfatıyla 2004 yılında güncellenen kurum 77 numaralı talimatnameyi çıkarmıştır ¹²² .

Bu talimat, ekonominin güçlenmesine, Irak Hükümeti'nin etkinliğinin ve güvenilirliğinin sağlanmasına ve de kaynakları idare edebilme gücüne sahip olmasına yardımcı olmuştur. Bahsi geçen talimat, divan ile dürüstlük heyeti ve tüm bakanlıklardaki genel müfettişlik ofisleri arasında işbirliği ve koordinasyon alanları yaratmıştır. Bundaki amaç ise; kurumların işlerinde doğruluk, güvenlik, güvenilirlik ve şeffaflık ilkelerini gerçekleştirmektir. Ayrıca kurumların halk temsilcileri önünde hesap vermelerini sağlamıştır. Bu doğrultuda mali denetim divanı şu hususları yerine getirmektedir ¹²³:

1. Bilimsel olarak kabul edilen standartlara dayalı mali ve muhasebe kontrol işlemlerine ilişkin yönetmeliklerin çıkartılması,
2. Yönetime, muhasebe işlemlerine ve kamu mallarının mali kontrol sistemine uygulanan kuralların ve standartların geliştirilmesi için genel dürüstlük heyetiyle işbirliği kanallarının açılması,
3. Sarfiyat etkinliği ve kamu malı kullanımıyla ilişkili tüm gereçlerde incelemeler yapılması,
4. Yolsuzlukla ilgili tüm iddialar ve kanıtlar ile ilgili bakanlıktaki genel müfettişlik ofisine ve dürüstlük heyetine bildirim yapılması,
5. Konuyla ilgili diğer kanıtlar ve işlemlerin değerlendirilmesi ve mali kontrol işlemlerini detaylı bir şekilde içeren yıllık bir rapor hazırlanıp yayınlanması,

¹²² Adday Nur Şadhan, Yolsuzlukla Mücadele Denetleme Kurumlar Rolü (Irak Mevzuatı Çalışması), Ekonomik Dairesi/ Maliye Bakanlığı, 2013, s. 12.

¹²³ Abud Salim Muhammed, İdari ve Mali Yolsuzluk Olgusu, Basım, Muhammed Mahmut Hayri, İç Denetimde Gelişim Yönleri, Ekonomi ve Ticaret Bilimi Dergisi, Aynü Şems Üniversitesi, Ticaret Fakültesi\1981, Mısır, 2008, s. 23.

6. Kamu kredilerinin belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanımının sağlanması.

2.2.4.2. Doğruluk Heyeti

Doğruluk heyeti, 2004 yılında 55 numaralı geçici koalisyon hükümetinin talimatı ile ek rejim yasası gereğince çıkartılmıştır. Heyet, yolsuzluğu engellemede ve yolsuzlukla mücadelede, tüm kamu alanında şeffaflığın sağlanmasına katkı sunmaktadır ¹²⁴.

- Yolsuzluk davalarında tahkikat işlemlerini gerçekleştirir,
- Bireylerin ahlak kurallarına, kamu hizmetine ve şeffaflığı uygun davranmasını sağlamak üzere kamuyu bilinçlendirme programları düzenlemek,
- Yolsuzluğu engellemede ve yolsuzlukta mücadelede katkı sağlayacak yasa tasarıları ve önerileri hazırlamak, önerilen yasa konusuyla ilgili Cumhurbaşkanı veya Başbakan veya da önerilen yasayla ilgili parlamento komisyonu aracılığıyla hazırlanan taslağı ilgili mercilere göndermek,
- Kamu vazifesi olan görevlerin doğru bir şekilde yapılmasını garanti etmek amacıyla genel etik kuralları ve standartları içeren etik davranış taslağı çıkarmak,
- Yolsuzlukla mücadelede veya yolsuzluktan korunmada katkı sağlayacak her türlü işlemi yapmak.

2.2.4.3. Genel Müfettiş Bakanlığı

2004 yılında 57 numaralı koalisyon hükümeti talimatı gereğince tüm bakanlıklarda kamu ofisleri inşa edilmiştir. İsrar, gücü kötüye kullanma ve yasaya aykırı işlemler yapma gibi durumların meydana gelmesini engeller. Yolsuzluk olaylarına ilişkin raporları bakanlıklara sunarak dürüstlük komisyonuyla işbirliği halinde çalışır ¹²⁵.

2.2.4.4. Denetleme İşleri Başbakan Devlet Koordine Ofisi

Ofisin amacı, teşkilat yapılarının kurulmasını desteklemek, teftiş, performans, denetleme, idari soruşturma unsurlarını güçlendirmek ve bu alanda görev dağılımları yapmaktır. Genel müfettişlik ofisleriyle koordineli olarak çalışır¹²⁶.

¹²⁴ Abdünnebi Ziyad Mucbel, Salih Hasan Kazım, Irak'ta Yolsuzlukla Mücadeleyle Görevlendirilen Kurumlarda Yapılan Araştırma, Sayı:13, Bağdat, 2013, s. 14.

¹²⁵ El-Şamri Haşim, Eysar El-Fiteli, İdari ve Mali Yolsuzluk ve Ekonomik ve Sosyal Etkileri, 1.Baskı, Bağdat, .2011, s. 175.

¹²⁶ Muhammed Rıza Davut, Yakarış, Kırk Sekizinci Sayı, 2015, s. 81.

2.2.4.5. Irak Parlamento Meclisindeki Doğruluk (Dürüstlük) Komisyonu

Parlamenteler Kurulu'nun iç tüzüğündeki 92 numaralı maddede belirtildiği üzere bu komisyon şu hususlarda yetkilidir¹²⁷:

1. Devletin muhtelif organlarında meydana gelen yolsuzluk davalarını takip etmek,
2. Dürüstlük heyetleri ve kurumlarının işlerini takip etmek ve denetlemek (Dürüstlük Heyeti, Genel Müfettişlik Dairesi, Mali Denetleme Divanı ve Diğer Bağımsız Heyetler),
3. Dürüstlük ilkesine ilişkin yasal tasarı ve proje teklifi sunmak.

2.2.4.6. Yolsuzlukla Mücadele Ortak Kurulu

30.05.2007 tarihli ve 99 sayılı divan talimatnamesi gereğince bakanlar kurulu genel sekreteri başkanlığında, yüksek yargı konseyi, mali denetleme divanı ve dürüstlük heyeti başkanları üyeliğinde, denetleme işleri için başbakan koordinesinde ve genel müfettiş temsilcileriyle kurulmuştur. Kurul, rolleri ve görevleri paylaştırarak bu konseyde temsil edilen yolsuzlukla mücadele sistemleri arasındaki koordinasyonu sağlamayı hedeflemektedir. Ayrıca sistemler, icraatlar ve yasalar hususunda öneriler ve tavsiyeler sunar. Büyük yolsuzluk olaylarına ve muhtelif sorunlara karşı güçlü bir cephe oluşturmayı hedefler¹²⁸.

2.2.5. Kamu Sektöründe İç Denetim Sisteminin Yasal Çerçevesi

Irak'ta iç denetim 23.02.1927 tarihinde 515 sayılı Irak Olaylar Gazetesinde yayınlanan 17 numaralı Genel Muhasebe Tetkik Dairesi Yasa'sı ve 1999 yılında çıkartılan üç numaralı yasa ile birlikte iç denetim yasal bir çerçeve kazanmıştır¹²⁹.

Irak'ta denetim kavramı yirminci yüzyılda Irak yasama hareketini etkilemiştir. Geçen yüzyılın başlarında Irak'ın İngilizler tarafından işgal edilmesi sebebiyle denetimin Anglosakson düşüncenin tesiri altında kaldığı görülmektedir. Irak'taki denetim

¹²⁷ Yolsuzlukla Mücadele Ortak Konseyi, (2014, 2010)Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Strateji, s.7, http://www.nazaha.iq/pdf_up/1075/p03.pdf, (Erişim Tarihi: 26.4.2017).

¹²⁸ Tevfik Tarık, Arap Muhasebeciler ve Kontrolcüler Genel Birliği Dokuzuncu Uluslararası Konferansı, 1.Baskı, Amman.1990, s.16.

¹²⁹ Hesap Denetleme ve Tetkik Mesleği İcra Etmeye İlişkin 1999 yılına ait (3) madde 1. Sayılı Yasa; . (<http://www.iraq-ig-law.org/>, (Erişim Tarihi: 6. 4. 2017).

işlemlerine o dönemlerde Irak'taki İngiliz denetleme ofislerinin hâkim olduğu görülmektedir. O dönemde Irak'ta bulunan yasalar, iç denetçilerinin görevlerini ve sorumluluklarını ve de haklarını açıklayan İngiliz yasasına dayanmaktaydı. Ayrıca Irak'taki denetleme işlerinde denetçinin İngiliz Enstitülerinden birinden mezun olma şartı aranmaktadır. Daha sonra 1957 yılına ait 31 sayılı Ticari Şirketler Yasası'nın Irak Devletince çıkarılmasıyla ulusal yasama dönemi başlamış oldu. Denetim mesleği, meslek icraatını düzenleyen özel bir sistemi içeren yasaya tabi oldu. Daha sonra ise, 1983 yılında çıkarılan 36 numaralı şirketler yasası ile ikinci ulusal yasama dönemine girilmiştir. Daha sonra ise 1984 yılında 7 numaralı Denetim Mesleğinin İcra edilmesiyle ilgili yasa yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yasa, Irak ve İngiltere'nin siyasi ve ekonomik sistemlerin farklı olması sebebiyle genel ilkeler ve detaylı icraatlar düzeyinde İngiliz yasalarının özeti niteliğindedir. Bu süreçle birlikte tüm şirketler ve işletmeler, standart bir muhasebe sistemi uygulamaya başlamışlardır ¹³⁰.

Irak'ta iç denetim sürecini önemli katkı sağlayan yasalardan bir tanesi 2002 yılında çıkartılan Sarbanes Oxley Yasası'dır. Bu yasa, iç denetim performansının artırılması ile ilgili düzenlemelere yer vermektedir. Yasa, şirket yönetimi ile ilgili önemli unsurları kapsar. İşletmede ortaya çıkabilecek büyük sorunlar meydana gelmeden önce şirketlere muhtemel sorunların belirlenmesinde yardımcı olmaktadır. Bunun yanı sıra yasa personelin yasa veya yönetmelik dışı uygulamada bulunma riskiyle ilgili şirketlere yol göstermektedir. Ahlaki eksiklikler veya şirketlerin gizli bilgilerini suiistimal etme ve fikri mülkiyet hırsızlığı gibi konularda şirketlere bilgi verir. Bununla birlikte yasa işletmelerde denetim komitesinin kurulmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu yasa çerçevesinde Irak kamu kurumlarında denetim komiteleri oluşturulmuştur ¹³¹.

¹³⁰ EL-Devri Ömer Ali, Irak'taki Yasama Aşamalarına Detaylı Bakış ve Denetlemenin Gelişimi, Irak'ta Pratik ve Uygulama Alanında Denetleme Standartları, Denetleme İşleminin Tarihi Serüveni, Siyasi ve Ekonomik Serüven, İslami Ekonomi Dergisi, 2016, s. 8.

¹³¹ El-Sayed SARAYA Muhammed, Kapsamlı Denetim Kuralları ve İlkeleri, 2.Baskı, Modern Üniversite Ofisi, İskenderiye, 2007, s. 12.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. IRAK'TA KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM SÜRECİ: BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Amacı

Son yıllarda işletmelerde ortaya çıkan yolsuzluklar ile birlikte iç denetim süreci işletmelerde önemli bir rol oynamaya başlamıştır. İşletmelerin çevrelerinin genişlemesi dolayısı ile karşı karşıya oldukları risklerin de artmasını paralelinde gündeme getirmiştir. Bu süreçle birlikte söz konusu risklere karşı önlemlerin alınması işletmeler açısından hayati önem taşımaya başlamıştır. Bu kapsamda işletmelerde iç denetimin sorumluluk alanları da artmıştır. Ancak özel sektörde iç denetim bu kadar önemli bir yere sahipken kamu kurumlarının bu süreci daha geriden takip ettikleri görülmektedir. Kamu kurumlarında iç denetim sistemi yer almasına rağmen özel sektör işletmeleri kadar etkin olmadığı görülmektedir. Bu bağlamda çalışmada öncelikle iç denetim süresi tanıtılmıştır. Daha sonra hem Türkiye’de hem de Irak’ta kamu kurumlarında iç denetim sürecinin işleyişi incelenmiştir. Yoğun ticari ilişki içerisinde olan bu iki ülkedeki kamu kurumlarında iç denetim süreçleri arasındaki farklılıkların ve benzerliklerin ortaya konulması hedeflenmiştir. Bununla birlikte üçüncü bölümde Irak’ta faaliyette bulunan bir kamu kuruluşunun iç denetim sürecine ve bu süreç sonunda hazırlanan denetim raporuna yer verilmiştir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmada Irak Sanayi ve Maden Bakanlığına Bağlı Kamu Sistemler Şirketi’nin iç denetim süreci incelenmiştir. Irak kamu sistemler şirketi Irak Sanayi ve Maden Bakanlığına bir kuruluştur. 1993’te Elektronik Sistemleri Merkezi adı altında kurulmuş ve 2001’de kamu şirketine dönüşmüştür. 2008’de BM TRADA Şirketinden ISO 9001 sertifikasını almıştır. Şirket, iletişim kontrol ve güvenlik sistemleri, kesintisiz güç kaynakları, elektronik kantar, elektrik santral montajı ve eğitimi, millî ekonomiye bilimsel ve teknolojik destek sağlamak için endüstriyel şirketlere teknik destek vb. alanlarda ve elektronik sistem alanlarında mükemmel çözüm üretmekte lider olan bir şirkettir. Ayrıca şirket teknik kadrosunun yetiştirilmesi için uluslararası şirketler

tarafından hazırlanan kendi özel laboratuvarında kadrosuna ve diğer şirketlerin elemanlarına teknik kurslar düzenlemektedir.

Şirketin en önemli pazarı, elektrik sektörü kapsamı içerisinde olan elektrik santralleri, elektrik enerjisinin taşınması, petrol ve gaz sektöründeki tüm şirketlerini kapsayan rafineri, petrol taşıma boruları ayrıca ulaşım, iletişim ve vilayet meclisleri gibi diğer bakanlıklara bağlı kurumlardır. Şirket değişik alanlarda birçok projeye imza atmış ve şirkete büyük gelir sağlamıştır. Şirket kendi çalışan personellerin %50'sinin maaşını kendi gelirinden karşılamaktadır.

Şirketin üç binası vardır, binanın biri uluslararası uzman şirketler tarafından donatılmış analiz ve ölçüm yapmak için merkezi bir laboratuara tahsis edilmiştir. Şirket son üç yıl içerisinde elektrik ve petrol sektörü alanında gelişmeye sahne olarak, çok sayıda büyük ihaleler imzalamıştır¹³².

3.3. Irak Sanayi ve Maden Bakanlığı'na Bağlı Kamu Sistemler Şirketi'nin İç Denetim Birimi Yapısı

Çalışma kapsamında incelenen kamu şirketinin iç denetim birimi aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır¹³³:

Avans ve Emanet Denetim Şubesi:

1. Avans ve emanetler için duran varlıkların içerik bakımından analiz listesini toplamak, her türlü ana hesap ve alt hesap bakiyeleri ile ilgili mutabakat sağlanması,
2. Avans almak için verilen emrin mevcudiyetinin, belirlenen meblağ ve amaca göre olduğunu doğrulamak,
3. Avansın verilme dayandığını denetlemek. Dokümanda belirtilen bilgilerin şekil ve konu bakımından avans verilme emri ile mutabakat edilmesi,
4. Avans işlemiyle ilgili yevmiye kayıtlarının doğruluğundan emin olmak,
5. İşlemlerin usulüne göre ve talimatlara uygun bir şekilde yapılması bakımından avans ödeme işlemlerinin doruluğundan emin olmak, Avanstaki artı kalan fazla nakdi iade etmek ve uygun listelemeye göre nihai giderlerin muhasebe kaydının doğruluğunu teyit etmek,

¹³² www.gsc-iraq.com, (Erişim Tarihi: 22.4.2017).

¹³³ Irak Kamu Sistemler Şirketi İç Denetim Birimi, www.gsc-iraq.com, 2017, (Erişim Tarihi: 25.4.2017).

6. Alındı makbuz tutarının sayı ve yazılarını, veznedarın imzasını gözden geçirmek ve emaneti doğru bir şekilde listelemek,
7. Genel yevmiye kaydını ve emanetler siciline gönderildiğini doğrulamak,
8. İhtiyacı karşılayan tutar bakımından emanetlerin iade işlemlerinden emin olmak. Bu işlemlerin emanet olarak kalacağından veya alacaklı makamlara kesinti olarak ödeneceğinden emin olmaktır.

Maaşları Denetim Şubesi:

1. Hak edilen maaşın hesaplanması ve nihai gider indirimleri yapıldıktan sonra ortaya çıkan net maaşı ve her personele ödenecek olan maaş hesaplarının doğruluğundan emin olmak,
2. Maaş listelerinde görünen brüt tutarın genel maaş listelerinde görünen tutarlar ile karşılaştırılması,
3. İlgili ay için ilave, terfi veya maaşsız izin ile ilgili olan aylık değişkenlik dokümanlarını denetlemek,
4. Alacaklı olan her makam için kesinti analiz listesinin yatay ve dikeyin toplamından emin olmak,
5. Dokümandaki tutar ile verilen çekteki tutarın mutabık olduğundan emin olmak.

Sözleşmeler Denetim Şubesi:

1. Yasal ve mali yönden sözleşme ve ihaleleri denetlemek. Yatırım bütçeleri ile ilgili olan yürürlükteki talimatlara uygunluğunu denetlemek,
2. İş sözleşmelerinin uygulanmasını izlemek ve sözleşmeye taraf olanların hakkında yasal işlemlerin yapıldığından emin olmak,
3. Sözleşme ve ihaleler ile ilgili olan soruşturma komitelerine katılmak,
4. Bakanlar Kurulu ile planlama bakanlığı tarafından çıkarılan ve sözleşmeler ile ilgili olan kural ve talimatları uygulamak,
5. İlgili daireler ile işbirliği yaparak şirketin yapmış olduğu sözleşmelerin uygulanmasını denetleyen dönemsel komiteler kurmak. Uygulama oranlarını ve ulaşılmış olduğu aşamaları tespit etmek.

3.4. İç Denetim Biriminin Sorumlulukları

- Genel şirketin öncelikli kesin hesaplarının çıkmasını izlemek ve bunları denetlemek. Kesin hesap bakiyelerinin gereksinimlere uygunluğunu denetleyerek sonrasında bakanlık makamındaki denetim ve gözetim dairesine göndermek,
- Mali denetim komitesinin beyanlarını, kesin hesaplarını, dönemsel denetim ve gözetim işlemlerinin sonuçlarını, performans yeterliliğini değerlendirmek ve mali komite görüşmeleri ile ilgili notları gözden geçirmek,
- İşlerin üzerine teknik gözetimin yapılması ve hesaplar üzerine çalışma kadroları tarafından alansal denetim yapılması ve ziyaretler düzenlenmesi. Bu işler mali ve ticari bölümlerin çalışma ve performansını gözetlemek için yapılır,
- Mali ve denetim konuları ile ilgili olarak bakanlığa ve şirkete danışmanlık yapmak,
- Şirkete ait olan yerel ve dış sözleşmelerinin denetlenmesi ve bu işlemler uygun bir şekilde yapılıyor ise onaylamak,
- Yerel ve dış satın alma fiyat teklif karşılaştırılmalarını denetlemek ve bu karşılaştırmalar ile ilgili olan harcama işlemleri ile tüm mali gider dokümanları denetlemek.
- Bütçe uygulamalarının denetlenmesi ve gözetilmesine katkıda bulunmak ve bu bütçede belirlenen tutarların içerisinde gelir ve giderleri denetlemek,
- Genel müdürün başkanlığında şirkette denetim ve soruşturma komiteleri işlerine bu daireden temsilciler katmak¹³⁴.

3.5. İç Denetimin Biriminin Kamu Organizasyon Yapısındaki Yeri ve İç Denetim Süreci

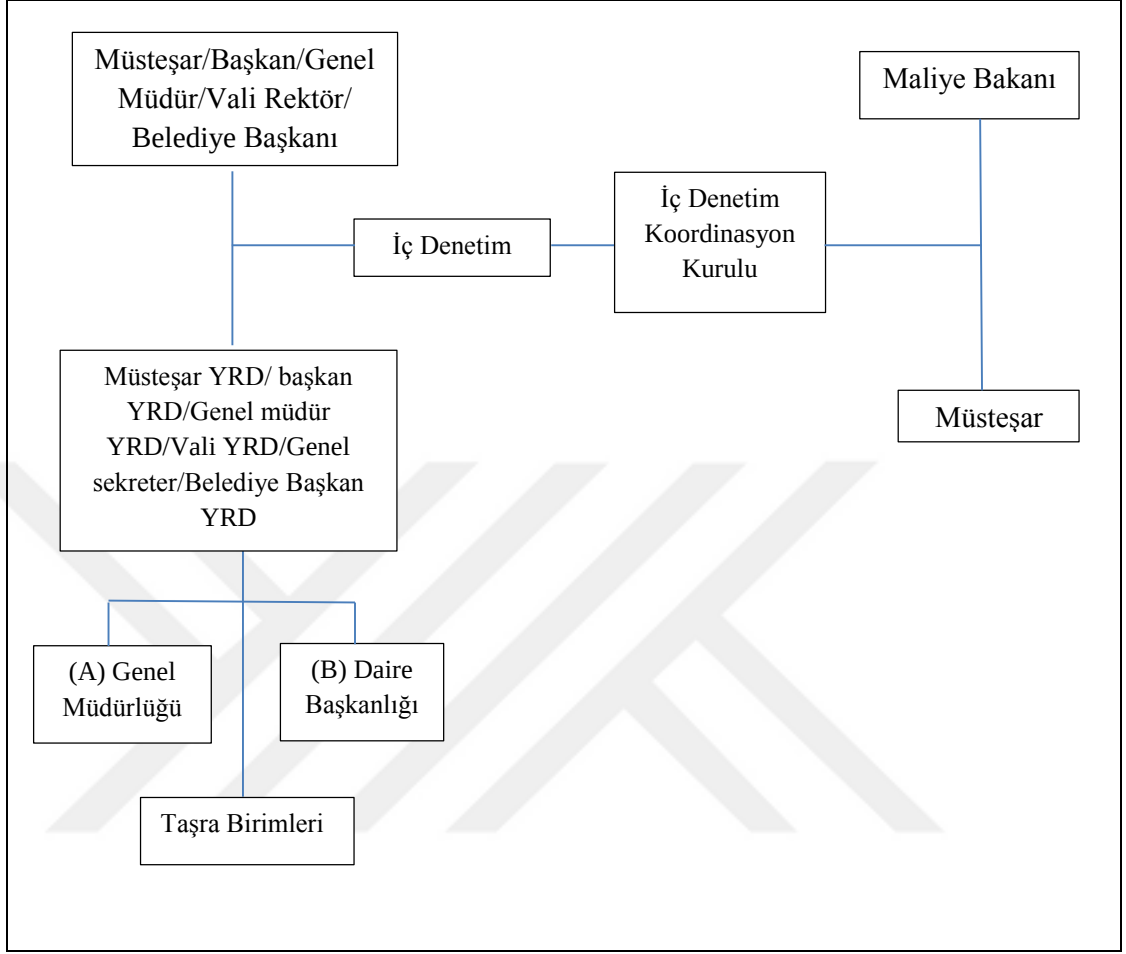
3.5.1. Türkiye’de İç Denetim Birimini Kamu Organizasyon İçindeki Yeri

İç denetim birimlerinin kamu idarelerinin organizasyon yapısı içerisindeki konumu ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDDK) ile ilişkisi aşağıda şematik olarak gösterilmesi¹³⁵.

¹³⁴ auditi@industry.gov.iq, (Erişim Tarihi: 24.4.2017).

¹³⁵ Hatipoğlu İlhan, 2015 Yılı kamu İç Denetim Genel Raporu, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ekim 2016, Ankara, s. 24.

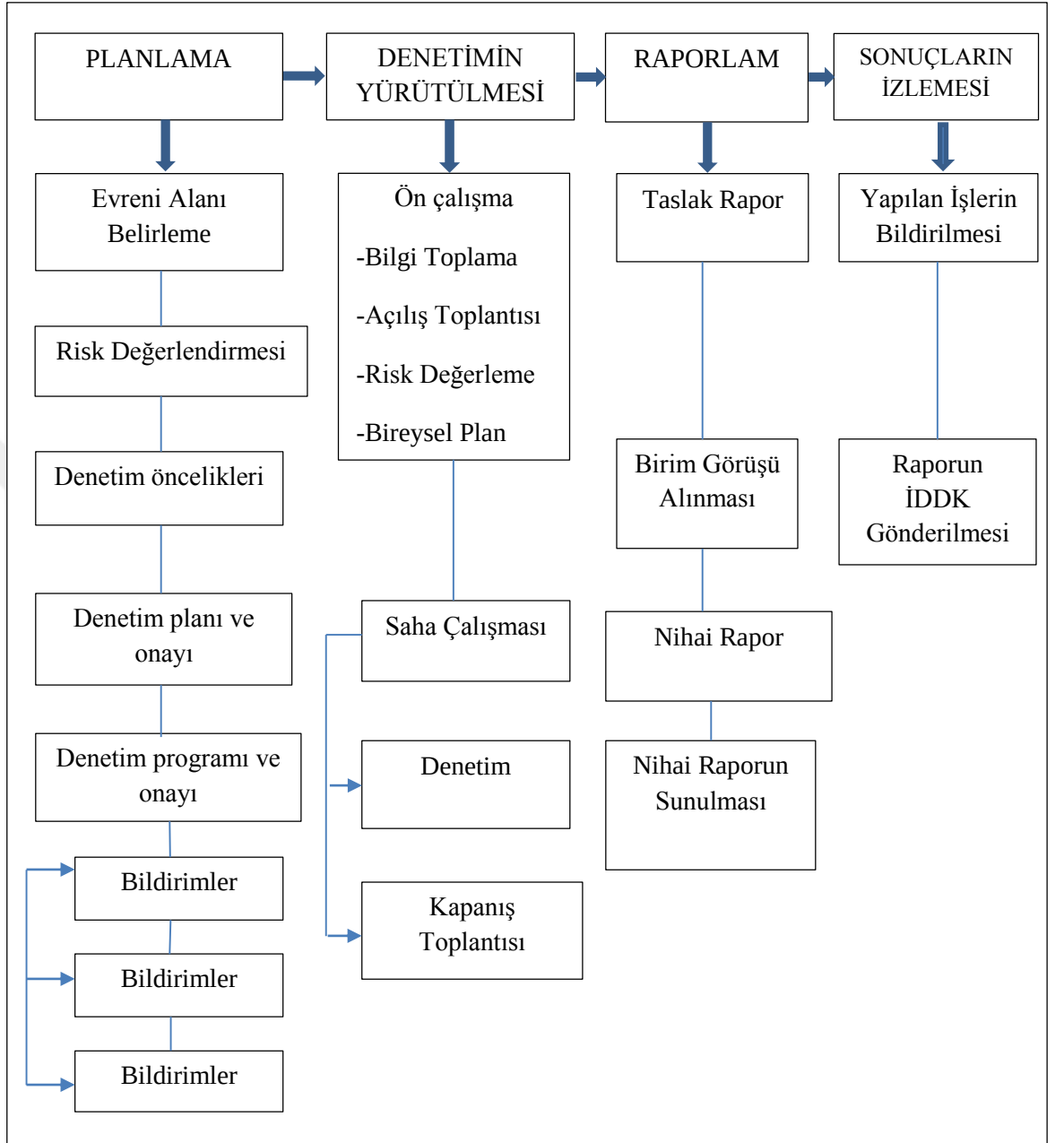
Tablo 3.1: İç Denetim Biriminin Kamu Organizasyon İçindeki Yeri



Kaynak: İlhan Hatipoğlu, 2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, İç denetim Koordinasyon Kurulu, Ekim 2016, Ankara, s. 24.

5018 sayılı kanunun iç denetim ilgili hükümlerine tabi olan kamu idarelerinde, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimleri faaliyet göstermektedir. İç denetim birimleri, iç denetçilerin mesleki eğitimleri ile iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyum ve iç denetim raporlarının bir örneğin gönderilmesi bakımından İDDK ile iletişim halindedirler.

Tablo 3.2: Türkiye’de Kamu İç Denetim Süreci



Kaynak: Pamuk Kale Üniversitesi İç Denetim Birimi, <http://www.pau.edu.tr>

(Erişim Tarihi:24.5.2017)

Tablo 3.2’de Pamukkale Üniversitesi’nde Uygulanan İç Denetim Süreci Örnek olarak sunulmuştur.

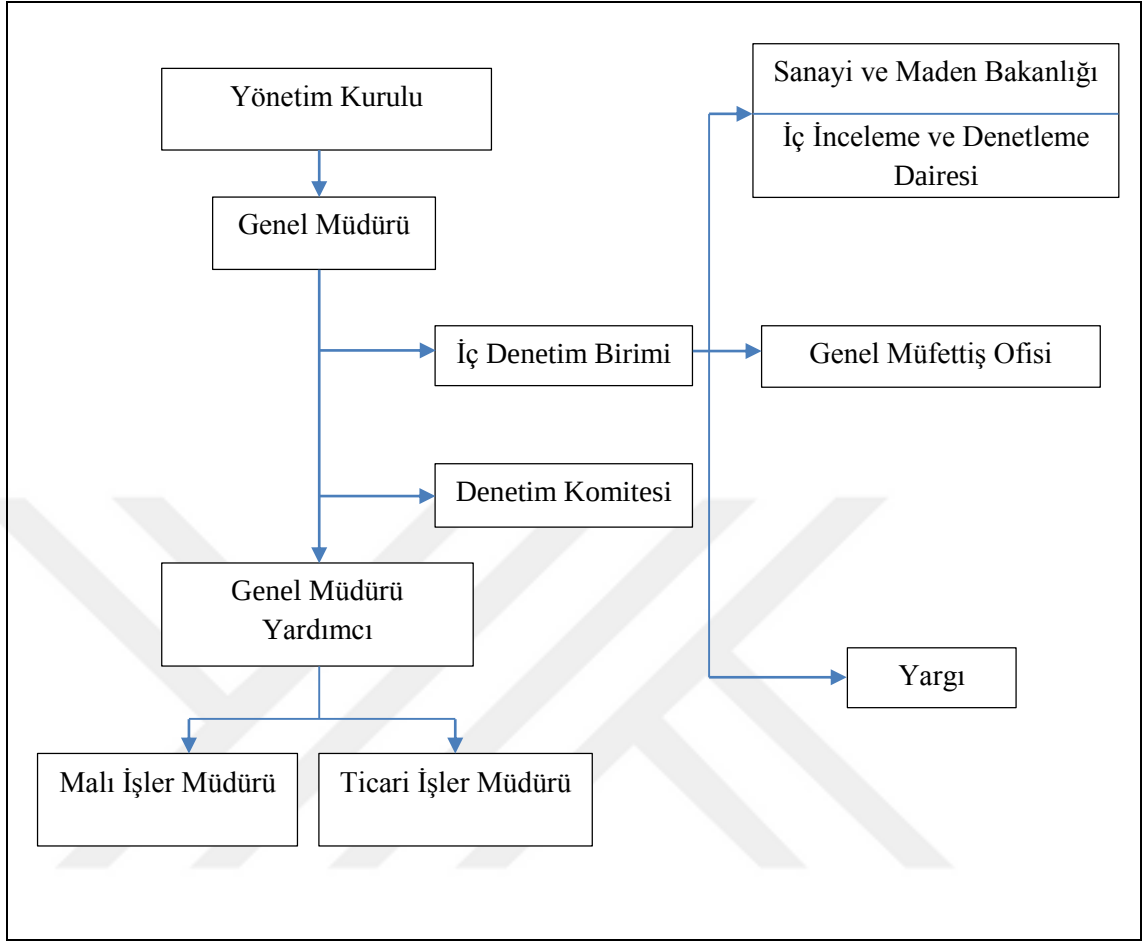
3.5.2. Irak'ta Sistemler Genel Şirketiyle İç Denetimin Biriminin

Organizasyon Yapısı

İç denetim biriminin etkin çalışabilmesi ve bağımsız olabilmesi için üst yönetim yerine denetim komitesi ile paralel çalışmaktadır. Irak'ta bakanlığa bağlı kamu kurumlarında Sarbanes Oxley Yasası kapsamında denetim komitesi oluşturulmuştur. İç denetim birimi raporlarını öncelikle kurumun genel müdürüne daha sonra yönetim kuruluna göndermektedir. Ancak iç denetim süreci boyunca denetim komitesi ile koordineli olarak çalışmaktadır. Bu süreç iç denetim biriminin etkinliğini artırmaktadır. Yönetim kurulu iç denetçiler ve dış denetçiler arasında doğrudan bir iletişim kurulmasına yardımcı olmaktadır.

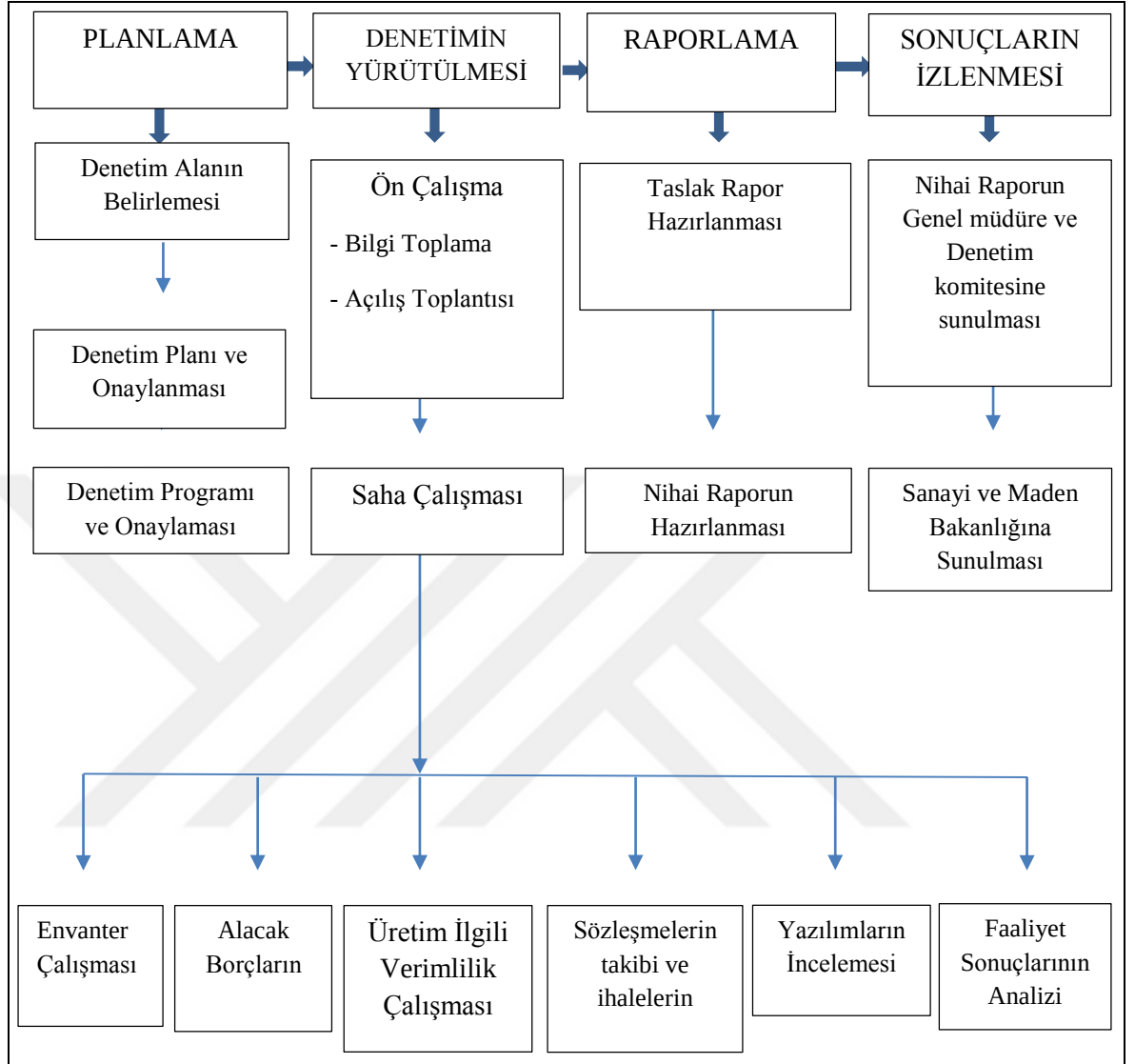
Organizasyon yapısı içerisinde yönetim Kurulu'nun da yer aldığı görülmektedir. Yönetim kurulu da iç denetçilerin çalışmalarıyla birebir ilgilenir ve iç denetimin raporlarını inceler. İç denetim birimi, denetim komitesinden de onay aldıktan sonra hazırlanan nihai raporu Genel müdüre göndermektedir. Yönetim kurulu ise nihai raporun birisini sanayi bakanlığına bağlı olan iç denetim birimine gönderir. Raporun diğer örneği ise yine bakanlığa bağlı genel müfettiş ofisine iletilir. Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere Irak devletinde her bir bakanlığın altında genel müfettiş ofisi bulunmaktadır.

Tablo 3.3: Irakta Kamu Kurumlarında İç Denetim Biriminin Yeri



Kamu kuruluşlarında denetim süreci Tablo 3.4.'de görüldüğü üzere dört temel bölümden oluşmaktadır. Bunlar (1) Planlama, (2) Denetimin Yürütülmesi, (3) Raporlama ve (4) Sonuçların İzlenmesidir.

Tablo 3.4: Kamu İç Denetim Süreci



Tablo 3.4’ de görüldüğü üzere, iç denetim süreci Türkiye’de kamu kurumlarındaki yapı ile benzerlik göstermektedir. Ancak Irak’ta kamu kurumlarındaki iç denetim sürecinde risk değerlendirmesinin yapılmadığı görülmektedir. Türkiye’de kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim süreci uygulanmakta iken Irak’ta henüz bu sürece geçilmediği görülmektedir.

3.6. Irak Sanayi ve Maden Bakanlığına Bağlı Kamu Sistemler Şirketinin İç Denetim Birimi Raporu

Çalışmanın bu bölümünde çalışma kapsamında incelenen kamu kurumunun iç denetim süreci sonunda hazırladığı bir denetim raporu örneğine yer verilmiştir. Rapor incelendiğinde görülmektedir ki rapor genel müdüre hitaben yazılmıştır. Rapor 2015 yılı dönem sonuna aittir. Kamu kurumu iç denetim birimi tarafından hazırlanan raporun bir standardı olmadığı görülmektedir. Çalışmanın daha önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere Irak'ta iç denetim süreci iç denetim standartları çerçevesinde yapılmaktadır. Ancak uygulamada standartlara çok bağlı kalınmadığı görülmektedir. Bununla birlikte iç denetçinin bu süreçte kurumun karşı karşıya olduğu risklerle ilgili bir değerlendirme yapmadığı tespit edilmiştir. Raporda ise mevcut durumla ilgili tespitler ifade edilmiştir. Bununla birlikte iç denetim biriminin yönetime tavsiyelerde de bulunduğu görülmektedir.

Raporda yapılan değerlendirmeler incelendiğinde iç denetim sürecinin kapsamının genellikle kurumun mali verilerin incelenmesi ile sınırlı tutulduğu anlaşılmaktadır. Ancak üretim etkinliği ile ilgili incelemeler ve tespitler de yapılmıştır.

Sayın Genel Müdür,

Konu: Kontrol ve İç Denetim Bölümü Raporu

Aşağıda, 1997 yılında yayınlanan 22 numaralı Kamu Şirketleri Yasası'nın 19.maddesine dayanarak, şirketin tüm faaliyetleriyle ilgili olarak hazırlanan iç denetim raporunun incelenmesi için kurumun yönetim kuruluna sunulması gerekmektedir. Daha sonra rapor, 1997 yılında yayınlanan 1Nolu Sanayi ve Maden Bakanlığının İktüzüğündeki 11. maddesine göre; Bakanlıkta İç İnceleme ve Denetleme Dairesine takdim edilir.

İç Denetim Birim Çalışmaları;

Şirketin işleriyle ilgili bölümlerin yıllık takibi yapılmıştır. Çalışma sonuçları 2014 ve 2015 yılının karşılaştırması olarak verilmiştir. Böylece şirketle ilgili gelişmelerin daha etkin takibi amaçlanmaktadır. Aşağıda şirkete ait raporun ilk bölümünde yapılan envanter sonuçları verilmiştir. Buna göre karşılaşılan problemler belirtilmiş daha sonra ise çözüm önerileri sunulmuştur.

Tablo 3.5: İç Denetim Birim Çalışmaları

2014 Mali Yıl

2015 Mali Yıl

Bir: Şirketin 2014 birinci dönem itibariyle, mali çalışmalarının sonucunda 5.182.000.000 (beş milyar yüz seksen iki milyon) Irak Dinarı açık verildiği tespit edilmiş olup, bir önceki yılın aynı döneminde 3.368.000.000 (üç milyar üç yüz altmış sekiz milyon) Irak Dinarı mali açık verildiği görülmektedir. Muhasebe bölümü bu mali açığın emtia, ihale ve hizmet malzemeleri harcamalardan dolayı olduğunu savunmuştur. 2014 yılı ikinci döneminde mali açık artarak 5.444.000.000 (beş milyar dört yüz kırk dört milyon) Irak Dinarı olmuştur. Bir önceki yılın aynı döneminde mali açığın 1.474.000.000 (bir milyar dört yüz yetmiş dört milyon) olduğu görülmektedir. Bunun da sebebi geçen yıla göre üretim giderleri ve cari harcamaların daha fazla olmasıdır.

Neden Çözüm Bulunmadı?

Söz konusu açık işletmenin standart bir üretim prosedürünün olmamasından kaynaklanmaktadır. Dolayısı ile üretim giderleri dönemler arasında çok ciddi değişkenlik göstermektedir.

Çözüm Çabaları;

Şirket, gelirini artırmak ve açığını kapatmak için özellikle elektrik ve petrol alanlarında yeni sözleşme imzalayarak çalışma alanını genişletmeye çaba göstermelidir.

İki: Duran varlıkların yıllık envanter sonucunda Envanter listeleri ile tutanak sicilleri arasında farklar çıkmıştır.

Varlığın Adı	Siciller Bakiyesi	Fiili Envanter	Farklar (artı-eksi)
Bilgisayarlar	290	253	(37)
Fotokopi makinesi	14	13	(1)
Yazıcı	131	51	(80)
Tarayıcı	19	10	(9)
Fotoğraf makinesi	18	4	(14)
Telsiz cihazı	5	3	(2)
Tabanca	2	0	(2)
Yangı söndürücü	32	57	25
Jeneratör	6	10	4

Aradaki farkın nedeninin araştırılmasını zorunlu olduğunu ve gerekenin yapılmasını öneriyoruz

Neden çözüm bulunmadı?

Bir: Çalışmanın Sonucu:

Şirketin çalışmalarında ilk dönemde 5.801.515.000 (beş milyar sekiz yüz bir milyon beş yüz on beş bin) Irak Dinarı açık verilmiştir. Bir önceki yılın aynı döneminde 5.182.800.000 (beş milyar yüz seksen iki milyon sekiz yüz bin) Irak Dinarı mali açık verilmiştir. Artış %12 civarındadır. Bunun nedeni aşağıdadır;

1. Faaliyet gelirinin düşmesi, danışmanlık - teknik hizmetler geliri ve farklı hizmetler gelirlerinin düşmesine bağlıdır.

Ancak 2015 yılının giderleri (günlük ihtiyaçlar, ihaleler ve hizmetler) 2014 yılına göre düşmüştür.

Çalışmanın ikinci döneminde mali açık birinci döneme göre düşerek 5.106.297.000 (beş milyar yüz altı milyon iki yüz doksan yedi bin) olmuştur. Bu da 2015'te harici gelirin 2014'e göre %157 oranında artış yapılmasından kaynaklanmıştır.

Neden Çözüm Bulunmadı?

2015 yılındaki sözleşmeler 2014 yılındaki sözleşmelerin devamıdır. Şirket 2015 yılında gelir getirici yeni sözleşme imzalayamamıştır.

İki: Şirketin bu dönemle ilgili yeni danışmanlık sözleşmeleri imzalaması gerekmektedir. Varlıkların envanter sonuçları ile siciller arasında farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir.

Neden çözüm bulunmadı?

Yevmiye sicillerindeki envanter tutarının sadece yılın 6 ayındaki stokunu göstermektedir. Ancak yılın son altı ayındaki envanter tutanaklarda yer almamaktadır.

Çözüm çabaları;

Söz konusu fark sicillerindeki hatalardan kaynaklanmaktadır. Siciller tekrar düzenlenmiştir. Sanayi bakanlığı ve maliye bakanlığı ilk altı aya ait envanterlerle ilgili kurumlarla ilgili olarak birleştirme işlemi yapmıştır. Dolayısı ile ilk altı ayın envanteri maliye bakanlığının kayıtlarına aktarılmıştır. Ancak maliye bakanlığında kayıtlı olan envanterler incelendiğinde kurum ile uyumlu olduğu görülmüştür.

Üç: Finansal yatırımlar ile ilgili hesap bakiyesinin değeri 67.000.000 (altmış yedi milyon) Irak dinarıdır. 2002 yılından itibaren işletme sermayesi olarak yatırılan meblağın

1. Duran varlıklar için tahsis edilen sistemde varlıkların türe göre sınıflandırılması problemleri
2. sicilleri ile envanter listesindeki başlıkların birleştirilmemesi

Çözüm çabaları;

1. Sistem güncellemesi yaparak, kullanan kişi varlıkların türünü belirleyen bir rapor talep edebilir.

Üç: Başkaları için teminat hesap bakiyesi 31.12.2014'te olduğu gibi 13.386.000.000 (on üç milyar üç yüz seksen altı milyon) Irak Dinarı olmuştur. Bunun içerisinde,19.02.2009'da Şehit Kamu Şirketi'nin makine ithal etmesi sonucu Uluslararası Basra Bankasında açık kredi parasının faizi olan 904.120.256 (dokuz yüz dört milyon yüz yirmi bin iki yüz elli altı) Irak Dinarıdır. Bu para hâlen haciz durumundadır. Geçen yılın mali beyannamesi ile ilgili raporumuzda geçmiştir.

Şirketin Sanayi ve Madenler Bakanlığı ile koordine ederek kamu malının korunması ilkesiyle paranın iadesini öneririz.

Neden çözüm bulunmadı?

Uluslararası Basra Bankası hâlen Merkez Bankasının himayesindedir.

Çözüm çabaları;

Şirketin, Basra Bankasının uhdesinde olan parasını geri almak için ilgili mahkemeden paranın iadesinin kesinleşmesi kararı çıkınca, şirket konuyla ilgili olan Bakanlığın içinde ve dışındaki taraflara karşı tüm hukuk yollarına başvurdu.

Dört: Şirket, Maliye Bakanlığa ödemesi gerek 2.923.246.000 (iki milyar dokuz yüz yirmi üç milyon iki yüz kırk altı bin) Irak Dinarı olan borcunu kalanı ödememiştir.

Borçlar Hesabının Adı ve Kodu	Durdurulan miktarı / bin Irak Dinarı	Açıklama
268 Maliye Bakanlığı kâr dağıtım alacaklıları	282476	Maliye Bakanlığının 2004, 2005 ve 2006 yıllarından aldığı kâr hissesi
2666 Emeklilerin hissesi	80770	Sistemler kamu şirketinin mensupların net maaşından kesilen %7 oranı
	2923246	

Neden çözüm bulunmadı?

dağılımı aşağıdaki gibidir. Ticaret Bakanlığının 04.04.2015 tarihli 8706 numaralı yazı ve 05.05.2015 tarihli 10341 numaralı yazı ile meblağın Sistemler Kamu Şirketi yerine Sanayi ve Madenler Bakanlığının adına kayıt olduğu ortaya çıkmıştır. Şirket paranın iadesi ile yazı yazarak talepte bulunmasına rağmen yukarıda adı geçen Bakanlık hesabı kapatmamıştır.

Şirketin adı	Katkı Miktarı /Irak Dinarı	Katılım Tarihi
Teknik Limited Al Ubur Şirketi	20.000.000	04.07.2002
Medikal ve Laboratuvar Cihazları Üretim Limited Al-Burak Şirketi	23.000.000	23.10.2002
Ulusal İletişim Teknolojileri Limited Şirketi	24.000.000	06.10.2002
Toplam	67.000.000	

Neden çözüm bulunmadı?

Ubur Şirketi, Burak Şirketi ve Ulusal Şirketine ait mali yatırımlarının tasfiyesi ve kapatılması için Sanayi ve Madenler Bakanlığın onayını almak için çalışmalar devam etmektedir. Ortak olan hisseler yukarıda adı geçen şirketlerin sermayelerinden kurulmuş olup Sanayi ve Madenler Bakanlığın adına kayıt edilmiştir.

Çözüm çabaları;

Konu şirketimizin hukuk bölümü ve Bakanlığın ilgili daireleri tarafından izlenmeye devam edilmektedir.

Dört: Geçmiş yıllara ait şirket tarafından tarihine göre takip edilmeyen borçlar kalanı bulunmaktadır. Borçlar kalanı aşağıdaki gibidir:

Borç Hesabının Adı	Hesap Kodu	Borç Bakiyesinin Tutarı	Borçun Muhattabı	Borç Bakiyesinin Başlangıç Tarihi
Sosyalist Sektörü	1611	8.255.000	Sigorta	2006

Şirketin işi kötü olmasından dolayı elemanların maaşını Rafideyn Bankasından kredi alarak ödemeye devam etmektedir.

Çözüm çabaları;

Emeklilerin hissesi özel görünen para ödendi. Ancak Maliye Bakanlığının kârdan alacağı hisse para dolaşımı olunca ödenir.

Beş: Şirket, 01.01.2014 - 31.12.2014 tarihleri arasında müntesiplerinin maaşını ödemek için 2014'te Sanayi ve Madenler Bakanlığı Şubesi Rafideyn Bankasından 5.522.000.000 (beş milyar beş yüz yirmi iki milyon) Irak Dinarı kredi çekmek için bankayla anlaşma yaptı. Banka ile Şirket arasında yapılan sözleşmenin bir nüshası şirkette muhafaza edilmediği için, sözleşmeden bir nüsha talep ettik ancak alamadık. Şirket 2010 ve 2011 yılında Sanayi ve Rafideyn Bankası / Sanayi ve Madenler Bakanlığı şubesinden kredi almış ancak taksitlerini ödememiştir. (Aşağıdaki listeye bakınız.) 2010 Devletin Genel Bütçe Kanunu'nda Maliye Bakanlığının onayı ile çalışanların maaşını ödemek için kredi verilmiştir. Krediye onay verildikten bu yana para, 265 cari olmayan hesap çalışmaları dairesinin hesabına yazılmıştır.

Yıl	Kredi miktarı / Milyon Irak Dinarı
2010	8241
2011	7544

Alınan kredilere gecikme faydaları kaçınmak için taksitlerinin zamanında ödenmesini tavsiye ederiz. Ayrıca talep edilen kredi sözleşmesinden bir nüsha bize verilmesini talep ederiz.

Neden çözüm bulunmadı?

Şirket hâlâ mensuplarının hak ettiği maaşlarının %50'sini bankadan kredi alarak ödemeye devam etmektedir.

Çözüm çabaları;

Nakit likiditesi sağladıktan sonra ödeme yapılır.

n	Müşteriler		Şirket	
Sosyalist Sektörün Müşteriler	1611	32.057.600	Al Kazin Merkezi Şirketi	2007
Sosyalist Sektörün Müşteriler	1611	20.898.100	Maliye Bakanlığı	2009
Diğerleri İçin Teminat	1661	75.606.000	Şirketin merkezi	2004
Diğerleri İçin Teminat	1661	8.508.000	Arz Al Şaap Şirketi	2006
Diğerleri İçin Teminat	1661	12.898.615.600	Basra Bankası	2009

Neden çözüm bulunmadı?

Tesviye etmek için mali ve kanuni işlemler tamamlanmasından dolayıdır.

Çözüm çabaları;

Şirket yönetiminin kuruluna sunuldu ve bu borç kalanlarının tasfiyesi tavsiye etmiştir.

Beş: Emeklilerin yıllar önce biriken 1.311.977.403 (Bir milyar üç yüz on bir milyon dokuz yüz yetmiş yedi bin dört yüz üç) Irak Dinarı tutarında para Ulusal Emeklilik Heyetine ödenmemiştir. Şirketin emeklilerin biriken paralarındaki katkısı %12'dir. Bu durum Maliye Bakanlığı /Muhasebe Dairesinin 14.01.2014 tarih 12901 sayılı yazısında paranın tamamını Ulusal Emeklilik Heyetine ödenmesini talep etmesine rağmen yapılmamıştır.

Neden çözüm bulunmadı?

2015 Şubat ayına kadar, şirkete bağlı ve şirketin oranından ödenen Merkez Al Kazinin hissesi hariç tüm emeklilerin kesintileri ödenmiştir. Merkez Al Kazinin hissesi nakit para olmadığından dolayı ödenmemiştir.

Çözüm çabaları;

Şirkette nakit para dolaşımı olunca gereken oran ödenecektir. Şirkete gelince 2015 Mart

	ayından itibaren belirlenen tarihe kadar emeklilik kesintilerini ödenmesini tavsiye ederiz.
--	---

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde ise, üretim ile ilgili veriler dikkate alınmıştır. Tablolarda görüldüğü üzere bazı bölümler ile ilgili işlem olmamasına rağmen tablolar boş da olsa rapora yerleştirilmiştir. Raporda görüldüğü üzere yapılan çalışmaların büyük bir kısmı envanter çalışması sonuçlarını özetlemektedir. Bunun yanında kurumun etkinliği ve verimliliği ile ilgili çalışmaların yapılmadığı ve rapora eklenmediği görülmektedir.

Sürekli Envanter Sonuçları

Sürekli envanter çalışması ile birlikte, belirlenmiş programın uygulanması ve kayıtlarda bulunanlarla envanter sonuçlarının karşılaştırılması yapılmıştır. Bilgiler aşağıdaki gibidir:

1. Programın uygulanmasını veya envanter komitesinin çalışmalarını sınırlandırılan engeller ile ilgili öneriler,
 - A. Şirketin değişik bölümleri envanter komitesi ile işbirliği içerisinde olması, hem tüm varlıkların tespitinde hem de hasar alan malzemelerin usule uygun olarak gereken işlemlerin yapılmasından sonra Atık deposuna kaldırılması konusunda kolaylık sağlanmış olur,
 - B. Tüm varlıkların kodlanması için kodlama sistemi uygulamamız gerekir. Bu da envanter, karşılaştırma, farklılıkları tespit etmekte ve karşılaştırmalarda çıkan farka göre hesap sormayı kolaylaştırır,
2. Depo malzemesi ve duran varlıklarda fazla ve eksik gösteren farklılıkları tespit etmek gerekir. Ayrıca muhasebe, mali ve hukuki konularda gerekenlerin yapılıp yapılmamasını da tespit etmek gerekir.

Stoklar

Tablo 3.6: Stoklar

Depo Adı	Merkez / Envanter Oranı	Yer veya Fabrika/ Envanter Oranı	Yer veya Fabrika/ Envanter Oranı
Ham maddeler	...		
Dolum ve Ambalajlama	...		
Yedekleri	%100		
Çeşitli	%100		
Yağlar ve yakıtlar	%100		
Tam üretim	...		

Duran Varlıklar

Tablo 3.7: Duran Varlıklar

Duran Varlıklar	Şirketin merkezi/ Envanter Oranı	Yer veya Fabrika / Envanter Oranı	Yer veya Fabrika / Envanter Oranı
Tüm Duran varlıklar	%100	%100	

Üretim Planı:

Tablo 3.8 Üretim Plânı

Ürün Adı	Ölçü Birimi	Tasarım Kapasitesi	Mevcut Enerji	Gerçekleşen	Tasarım Kapasitesinin gerçekleşen oranı	Mevcut Enerjisinin gerçekleşen oranı	Planlanmış Enerjinin gerçekleşen oranı	Mevcut enerji ile planlanmış enerji arasındaki sapmanın nedenleri	Planlanmış enerji ile gerçek enerjisi arasındaki sapmanın nedenleri

Üretimin Teknik Denklemi

Tablo 3.9: Üretimin Teknik Denklemi

Ürün Adı	Üretim Birimlerinin Sayısı	Üretimde Kullanılan Ham Maddeler	Ölçüm Birimi	Standart Miktar	Sapmalar				Açıklama
					Miktarı	% Oranı	Birim Fiyatı Ortalaması	Sapmanın Değeri	

Stoklar

Tablo 3.10: Muhasebe Kılavuzuna Göre Depo Listesi

Sıra No.	Stok	Bu Aya Göre Değer
	Yakıt ve yağlar stoku	...
	Yedek malzeme stoku	7.311.184
	Çeşitli stok	708.891.436
Toplam		716.202.620

Tablo 3.11: Durgun, Hareketi Ağır Olan, Tüketilen Malzemelerin Depolanması

Depolanan Maddenin Türü	Değeri	Hareketin Sonu Tarihi	Hakkında Olan Prosedürler
Durgun maddeler			
Yavaş hareketi olan maddeler			
Çizilmiş pahalı maddeler			
Kalıntı ve tüketilen pahalı maddeler			
Kalıntı ve tüketilen pahalı olmayan maddeler			

Doğal ve Doğal Olmayan Hasarların Raporu**Tablo 3.12: Doğal ve Doğal Olmayan Hasarların Raporu**

Sıra No.	Üretim Bölümü	Maddenin Adı	Seri No.	Doğal Hasar				Doğal Olmayan Hasar	Doğal Olmayan Hasarın Meydana Gelme Nedenleri
				Üretim Miktarı	Hasarın miktarı	Opsiyon oran %4	Birim fiyatı		

Borçlular**Tablo 3.13: Borçlular**

Borçlu Hesabı Adı ve Kodu	2012 Kalanı	2013 Kalanı	2014 Kalanı	2015'te Eklenen	Tarihinde Ödemeler	Mevcut Kalanı
161 Sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	4.381.549.600	8.239.255.775	8.300.988.432	5.239.570.118	5.531.114.001	8.009.444.549
161 Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	10.022.000	11.582.000	8.056.000	71.820.250	79.876.250	0
162 Sistemler kamu şirketi (ana şirketi)						
162 Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)						

163 Sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	- 5.461.863.08 0	- 5.463.755.50 1	- 5.492.610.501	82.787.500	103.425.465	-5.513.248.366
163 Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	5.492.179.21 6	5.491.679.21 6	5.501.519.216	261.035.750	261.035.750	5.501.519.216
164 Sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	857.142.763	460.908.071	1.476.888.417	3.856.255.5 01	4.499.027.4 16	825.116.502
164 Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)						
165 Sistemler kamu şirketi (ana şirketi)						
165 Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)						
166 Sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	16.793.603.2 25	19.418.882.6 25	19.866.800.95 9	88.158.820	110.169.322	19.785.637.669
166 Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	3.009.290.31 6	3.229.939.56 6	3.251.764.766	399.696.400	3.800.000	3.647.661.165.69 1
167 Sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	26.043.184	31.176.625	18.929.925	807.189.711	783.494.327	42.625.309
167 Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	0		0	20.948.000	20.948.000	
Kalan Toplamı	25.107.968.2 24	31.419.668.3 77	32.923.337.21 4	10.827.462. 050	11.452.043. 219	32.298.756.045

Kasa ve Banklardaki Nakitler

Kasadaki Nakitler,

İç denetim birimi mensupları tarafından yapılan günlük envanter çalışmaları sonucunda tespit edilen kasadaki hesaplarla ilgili artı ve eksi farklar gösterilmektedir.

Ortaya çıkan farkların nedenlerini ve haklarında alınan kararların listesi bulunmaktadır.

Alacaklılar

Tablo 3.14: Alacaklılarda Biriken Paralarının Analizi

Alacaklılar Hesabı Adı ve Kodu	2012 Kalanı	2013 Kalanı	2014 Kalanı	Tarihinde Ödemeler	2015'te Eklenen	Mevcut Kalan
261sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	1.227.300.199	1.223.463.046	929.938.356	8.910.776.481	7.918.876.062	-61.962.063
261Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	0			93.730.000	170.612.945	76.882.945
262sistemler kamu şirketi (ana şirketi)						
262Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)						
263sistemler kamu şirketi (ana şirketi)						
263Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	0			464.449.043	464.449.043	
264sistemler kamu şirketi (ana şirketi)						
264Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)						
265sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	16.145.066.149	17.601.658.212	16.416.654.374	3.896.739.733	8.328.888.920	20.848.803.561
265Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	11.615.914.708	13.646.943.645	14.780.831.782	305.901.043	2.132.995.023	16.607.925.761
266sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	13.510.251.038	18.450.048.142	20.894.956.106	17.209.732.654	15.676.857.364	19.362.080.816
266Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	450.354.516.	1.309.949.989	1.561.479.671	2.484.316.606	2.631.007.589	1.708.170.654
267sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	401.080.345	231.784.520	305.692.588	227.261.039	330.331.799	408.763.349
267Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	10.962.119.932	28.697.855	45.629.333	208.423.887	274.966.722	112.172.168

268sistemler kamu şirketi (ana şirketi)	2.135.15 5.251	2.135.155.251	2.135.155.25 1			2.135.155.251
268Alkazin Şirketi (bağlı şirketi)	707.320. 977	707.320.977	707.320.977			707.320.977
Kalan Toplamı	47.288.6 63.115	533.355.021.6 37	57.777.658.4 38	33.801.330.48 6	37.928.985.4 67	61.905.313.41 9

Depolama ve Nakit Farklılıkları, Dolandırıcılıklar ve Hırsızlıklar

1. Depolama farklılıkları ve nakit farklılıkları, ortaya çıkma nedeni, tekrarlanmaması için haklarında alınan mali, idari ve kanuni yaptırımlar. (Yok)
2. Hırsızlıklar ve dolandırıcılıklar, ortaya çıkan görevi kötüye kullanmalar, haklarında alınan mali, idari ve kanuni yaptırımlar. Hırsızlık, dolandırıcılık ve görevi kötüye kullanma. (Yok)

Sözleşmelerin Takibi

Tablo 3.15: Sözleşmelerin Takibi

Sözleşme No.	Maddenin Adı	Hangi Şirkete İhale Verilmiş	İhale Tutarı	İthal Süresi	Bitiş Tarihi	Açıklamalar
K/85	Eğitim Kursları	Al Hora Şirketi	129.900 USD	Sözleşme imzalanmasında n sonra 4 ay	24.03.2014	Bitmiş, vergi kalmış
K/16	Şehit Abit Al Abbas İstasyonu	Türk Hertz Şirketi	4.910.697 USD	Sözleşmenin tamamlanması 24.03.2015 tarihinden sonra 150 gündür.	20.08.2015	Uygulama aşamasında
K/23	Gözetim Kameralarının tedariki	Türk Hertz Şirketi	671.810.000 Irak Dinari	Sözleşme imzalanmasında n sonra 100 gün	18.09.2015	Uygulama aşamasında
K/24	Sizil işlerin yapılması	Türk Hertz Şirketi	1.599.000.000 Irak Dinari	Sözleşme imzalanmasında n sonra 100 gün	18.09.2015	Uygulama aşamasında
K/70	Hassas aletlerin tedariki	Al Tenmiye Şirketi	94.155.520 Irak Dinari	Sözleşme imzalanmasında n sonra 32 hafta	24.07.2014	Bitmiş, vergi kalmış
K/47	22 kilovat Elektrik santralinin yeniden dizayn edilmesi ve tamamlanması	Tekno Türk şirketi	300.000 USD	Sözleşme imzalanmasında n sonra 45 gün	07.01.2015	Bitmiş, vergi kalmış

K/25	Gözetim Kameralarının tedariki	Ayn Al Meşrik Şirketi	60.000.000 Irak Dinarı	Sözleşme imzalanmasında n sonra 25 gün		Bitmiş, vergi ve güvence kalmış
------	--------------------------------	-----------------------	------------------------	--	--	---------------------------------

Faaliyetlerin Sonucu (Bin Irak Dinarı)

Tablo 3.16: Faaliyetlerin Sonuçları (Net Kârı veya Zararı)

Sıra No.	Muhasebe Rehberi No.	Hesabın Adı	İlgili dönem İçin Planlanmıştır (Ana Şirketi + ElKazin Şirketi (Bağlı Şirketi))	İlgili Dönemde Gerçekleşen	2014'deki Benzer Dönemde Gerçekleşen
BİR		Gelirler			
	41	Emtia üretim faaliyetinin geliri			
		Brüt satışlar			
		Tamamlanmış Üretimin depolanmasındaki değişiklik farkı			
		Tamamlanmamış üretimin depolanmasındaki değişiklik farkı			
	42	Ticari üretim faaliyetinin geliri			
	43	Hizmet faaliyetinin geliri	26.620.000	16.838.906	17.466.486
		Hizmet faaliyetinin geliri (Alkazin şirketi (bağlı şirketi))		1205192	572653
	44	Diğerlerinin çalıştırma geliri			
	45	Yerli sanayi ürünlerinin maliyeti			
	46	Alacaklıların faydası			
	47	Mali yardımlar			
	48	Havalelerin gelirleri		128508	77537
		Havalelerin gelirleri (ElKazin şirketi (bağlı şirketi))		816	156
	49	Diğer gelirler	500000	65950	183413
		Diğer gelirler (ElKazin şirketi (bağlı şirketi))			

		Toplam	27.120.000	18.239.372	18.301.345
İKİ		Giderler			
	31	Maaşlar ve ücretler	8052270	5521451	5873469
		Maaşlar ve ücretler (Elkazin şirketi (bağlı şirketi))		1577974	2787632
	32	Emtia malzemeleri	1268350	968177	1694188
		Emtia malzemeleri (Elkazin şirketi (bağlı şirketi))		282053	282629
	33	Hizmet malzemeleri	651500	1180752	2194975
		Hizmet malzemeleri (Elkazin şirketi (bağlı şirketi))		123663	108805
	34	İhaleler ve hizmetler	10.000.000	14.233.278	9857818
	34	Hizmet malzemeleri (Elkazin şirketi (bağlı şirketi))			
	35	Satmak için mal alanlar			
	36	Faizler ve arsa kiralari			
	37	Amortismanlar	700000	385118	394791
	37	Amortismanlar (Elkazin şirketi (bağlı şirketi))		68346	54857
	38	Havale giderleri	21000	6	58912
		Havale giderleri (Elkazin şirketi (bağlı şirketi))			
	39	Diğer giderler	30000	261339	205350
		Diğer giderler (Elkazin şirketi (bağlı şirketi))		4931	7889
		Toplam	20.723.120	25.607.088	34.521.315
		Net Kâr Veya Zarar	6396880	(7367716)	(5219970)

Yazılımlar

Muhasebe, denetleme ve kurumlar tarafından ruhsat verme alanlarındaki kullanılan yazılımlar:

1. Tek düzen muhasebe sistemlerinin programı, (mali taban)
2. Depo sisteminin programı,
3. Maaş sisteminin programı,
4. İnsan Kaynakları sisteminin programı,
5. Duran varlıklar sisteminin programı,

Yukarıda belirtilen sistemlerle ilgili yazılımlar kurum tarafından kullanılmaktadır.



SONUÇ

Türkiye’de kamu kurumlarında iç denetim süreci 5018 Sayılı Kanun çerçevesinde yürütülmektedir. Bununla birlikte özellikle Avrupa Birliğine uyum süreci ile iç denetim sürecinde bir takım yenilikler de yapılmaya devam etmektedir. Irak’ta iç denetim süreci çok eski bir tarihe sahiptir. Ancak hem özel sektörde hem de kamu sektöründe iç denetim uygulamaları Türkiye’deki süreç kadar ilerleme göstermemiştir.

Çalışmada her iki ülkedeki kamu iç denetim sürecinden bahsedilmiş ve Irak devletinde bakanlığa bağlı bir kamu kurumundaki iç denetim süreci tanıtılmıştır. Böylelikle her iki ülke arasındaki farklılıkların ve benzerliklerin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümü incelendiğinde görülmektedir ki, Irak’ta kamu kurumlarının yapısı Türk Kamu kurumlarından farklılık göstermektedir. Söz konusu durum iç denetim süreçlerine de yansımıştır. Irak’ta özel sektörden ziyade kamu kurumlarının ticari hayatta daha yoğun faaliyette bulunduğu görülmektedir. Bundan dolayı kamu kurumlarının yapısının Türkiye’deki özel sektörde yer alan kurumların yapısına benzediği görülmektedir. Irak’ta kamu kurumlarında yönetim kurulu yer almaktadır. Dolayısı ile iç denetim raporları kurumun idari amirine sunulduktan sonra yönetim kuruluna sunulmaktadır. Yönetim kurulu raporun bir örneğini bakanlık kapsamında bulunan iç denetim ofisine göndermektedir.

Irak’ta ayrıca iç denetim birimleri ile birlikte kamu kurumlarında denetim komiteleri de yer almaktadır. İç denetim birimi hazırladığı raporları denetim komitesine de sunmaktadır. Söz konusu süreç Türkiye kamu kurumları için geçerli değildir. İç denetim süreci incelendiğinde ise bazı benzerliklerin yanında farklılıkların da olduğu görülmektedir. Irak’ta denetim sürecinde risk değerlemesinin yapılmadığı görülmektedir. Ancak Türkiye’de artık kamu kurumları da risk odaklı iç denetim süreci uygulamaktadırlar. Ayrıca hazırlanan iç denetim sürecinde standart haline gelmiş bir formatın olmadığı görülmektedir.

Irak’ta iç denetim sürecinin daha çok mali işlerin denetimi kapsamında yapıldığı görülmektedir. Bu süreçte özellikle envanter sayımlarına önem verildiği

görülmektedir. Ancak bunun yanında üretimin etkinliği, etkililiği ve verimliliği ile ilgili değerlendirmelerin de raporda yer aldığı görülmektedir.

Avrupa Birliği müzakereleri çerçevesinde bir çık ülkede iç denetim sürecinin uyumlaştırılması için birimler oluşturulduğu görülmektedir. Bu çerçeveden incelendiğinde hem Türkiye’de hem de Irak’ta böyle bir birimin mevcut olmadığı görülmektedir. Ancak bu görevi Türkiye’de bu görevi İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu’nun yürüttüğü görülmektedir.

Sonuç olarak Irak’ta Amerikan İç Denetim Enstitüsü’nün yayınladığı standartların baz alındığı belirtilmektedir. Ancak uygulamada standartlara birebir uyulmadığı görülmektedir. Çalışmanın daha önceki bölümlerinde de bahsedildiği üzere kamu kurumlarında kurumsal yapının oluşturulması, kurum değerinin arttırılması, kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması için iç denetim sürecinin güçlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye’de bu yönde gelişmeler olmakla birlikte Irak’ın bu gelişmelerin çok gerisinde kaldığı görülmektedir. Bu sürecin sonucu olarak da Irak devletinde kamu kurumlarının çok hantal bir yapıya sahip olduğu tespit edilmiştir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- ADİLOĞLU, B., (2011). “İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri”, yayın No.383, İstanbul, s. 11.
- ARSLAN, C., (2014) “Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları”, 1. Baskı. T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını İstanbul.
- ASLAN, B., (2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, 1.Baskı, Ankara, s. 72.
- AKYEL, R.M., ÖZDEMİR,C., GÜLMEZ, M., ŞİMŞEK, F., SEVEN, M., UMUMİ, (2012). “Murakabe Heyeti’nden Sayıştay’a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)”, Mayıs, Ankara, s. 9.
- ARTHUR Holmes, S., Owemyer Wayne (1975), “ Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri”, (çev. Oğuz Göktürk), Bilgi Yay. Der. Cilt 1, Yayın No 5, Ankara.
- BOZKURT, N., (2012), “Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları, TURMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları” , Ankara.
- ÇALGAN, E., MENTEŞE, E., İŞİLOĞLU Fatma, M. TOROSLU, V., ÖZCAN, M., GÜLMEZKANBAK, N., ŞAĞAŞ, Ş., ONUR, Z. J., AĞCA, Z., (2008), “Muhasebe denetimi”, 1.Baskı, İstanbul, s. 37.
- Çatıkkaş, Ö., Mustafa, O., İsmail, B., (2012), “Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması”, EYLÜL, s.8.
- ÇELİK, A., (2005), “Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu”, Birinci Baskı, Ankara, Mart, s. 49.
- DURMUŞ, C., Taş, O., (2008). “SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim”, 1.Basım, Haziran, s. 3.
- ERSİN, G., (1994), “Denetim, Beta Yayınları”, İstanbul.
- ERSİN, G.. (2000), “Denetim”, 10. Basım, İstanbul: Beta Yayınları.
- GÜÇLÜ, F., (2007), “muhasabe denetim ilkeler ve teknikler” , 2 Baskı, Şubat Ankara.
- GÜRBÜZ, H., (1990), “Muhasebe Denetimi”, 3. Baskı, Marmara üniversitesi, İstanbul, Mart.
- GÜRBÜZ, H., (1995), “Muhasebe Denetimi”, 4.Baskı Mart.
- GÜRKAN, N. Z., (2005), “İç Denetim”,1.Bsaki, Ankara, Haziran,.
- GÖKMEN, D., (2009). “kamu idarelerinde iç denetim, Alp yayınevi”, Ankara.

- GÜREDİN, E., (2000).“denetim”, 10.B., Beta yayım ve dağıtım A.S., İstanbul.
- HATİPOĞLU, İ., (2013). “2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu” , 2.Baskı Ankara Eylül.
- HATİPOĞLU, İ., (2016), “2015 yılı kamu iç denetim Genel Raporu, İç denetim Koordinasyon kurulu”, Ekim, Ankara.
- IIA, Supplemental Guidance, (2012). “The Role of Auditing in Public Sector Governance” , 2.B., Altamonte Springs, Florida.
- KAVAT, H., (2003), “Muhasebe Denetimi”, 1. Baskı, Ankara, Ekim.
- Kepekçi C., (2004), “Bağımsız Denetim”, Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul, Ekim, s. 5.
- KARAARSLAN E., (2006), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar”, Ankara.
- KURNAZ, N., ÇETİNOĞLU, T., (2010), “İç denetim güncel yaklaşımlar”, 1. Basım: Mayıs.
- KÖSE, Ö., (2007), “Sayıştay Uzman Denetçisi, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Mayıs Ankara.
- KÖSE, Ö., H., (2007), “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, 2.Basım. Ankara: T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları.
- KESKİN, D. A., (2006), “İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme”, 1.Baskı İstanbul Aralık.
- ÖZBEK, C. Y., (2012), “ Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme”, Ekim Ankara.
- ÇATIKKAŞ, Ö., OKUR, M., BALKAN, İ., (2012), “Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması”, Yayın No: 287, İstanbul.
- PEHLİVANLI, D., (2010), “Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları”, 1. Baskı, İstanbul.
- SELİMOĞLU, S. K., ÖZBİRECİKLİ, M., KURT, G., UZAY, Ş., ALAGÖZ, A., YANIK, S., (2008), “Muhasebe Denetimi”, 2. Baskı, Şubat Ankara.
- ULUSOY, Y., (2007), “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim”, 1.Baskı, Şubat.
- USUL, H., (2013), “Türkiye finansal raporlama standartları uygulamalı bağımsız denetim”, Ankara.
- YAVAŞOĞLU, M., (2001), “Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar”, 1. Baskı, Ankara.

Makaleler

- ACAR, İ. A., ŞAHİN, E. A., (2009), “Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim”, Maliye Dergisi, Sayı 156, Ocak-Haziran, s. 90.
- AKPINAR M., (2011). “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, Mayıs, İstanbul, s. 296.
- AKYEL, R., (2010). “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı 3, , Sayfa 1-22.
- AKYEL, R., (2010). “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi”, s.16-17.
- ALAGÖZ, A.,(2014), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, Ankara”, s. 104.
- ARCAGÖK, M. Sait; Ertan ERÜZ (2006); Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Hesap Uzmanları Derneği.
- ATAMAN, A., B., (2002), “İç denetimde yeni yaklaşımlar,” MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Ankara, C.4, s.3.
- Auditing Concepts Committee: Repor of the Committee on Basc Auditing Concepts, 1972.
- AYDOĞAN, S., D., (2016), “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret”, s.775.
- AYKAÇ Hasdemir, Özlem (2004), “Denetimde Üst Yönetimin İradesi Şart”, Activeline Gazetesi (Eylül).
- BAŞBAKANLIK, (2011), “Yılı Faaliyet Raporu”, 2. Baskı, Ankara, s.10.
- BAYKARA, T., (2014), “OECD ülkelerinde iç denetim” , İstanbul, s. 50.
- CAI Chun, (1997), “On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions”, Managerial Auditing Journal, Vol.12, No 4-5.
- CEYHAN İ. Fatih (2010). “İç denetim ve kurusallaşma”, yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Kırıkkale Üniversitesi, S.B.E.

- Chun, C. (1997), "On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions", *Managerial Auditing Journal*, 12(4,5), 247-50.
- COŞKUN, A., GÜNER, M. F., OKUDAN F., (2013), "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları", fatih üniversitesi.
- ÇAKMAK, N., (2006). "İşletmelerde İç ve Dış(Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, S.B.E.
- ÇALİYURT, K. T., ve CROWTHER, D. (2007). "İnternal Auditing in turkish publicly held Companies: Implication of Sarbanes Oxley" *MÖDAV muhasebe bilim dünyası dergisi*, C, 9.
- ÇAVUŞOĞLU, M., DURU, O., (1996), "(ÇAPKIN) İç Denetçi TÜBİTAK İç Denetim Birimi Başkanı de makale, araştırma notları", *Siyasal Vakfı Bülteni*, s.17.
- ÇEVİKBAŞ, R., (2011), "TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM KURUMU" , *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 471-472, Haziran - Eylül, s. 52.
- ÇEVİKBAŞ, R., (2011). "TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM KURUMU, *Türk İdare Dergisi*", Sayı: 471-472. Haziran – Eylül, s. 58.
- DAVİD, O'Regan, (2004), *Auditor's Dictionary, Term, Concepts, Processes, and Regulations*, John Wiley and Sons. Inc., USA.
- ECIIA (2005); Avrupa'da İç Denetim; Konum Raporu, (Çeviri TİDE), European Confederation of Institutes of Internal Auditing, www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_Konum_Raporu_Subat2005, Erişim Tarihi: 07.06.2008.
- ERKAN, M., ÖZDEMİR, S., KARAKOÇ M., (2010), "Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği", *Cilt:X, Sayı:1*.
- ERÖZBAG Sezgin (2009). İç Denetim ve Mahalli İdarelerde Denetim Yetkisi, (Ankara, İller ve Belediyeler Dergisi, sayı:738–739, Ekim-Kasım).
- European Confederation of Institutes of Internal Auditing, 2005, *Durum Raporu: Avrupa'da İç Denetim*.
- FETHİ, A., (2005), "Gerekçeli-Açıklamalı Belediye ve Büyükşehir Belediyesi Kanunu", Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- FETHİ, A., (2005), "Gerekçeli-Açıklamalı Belediye ve Büyükşehir Belediyesi Kanunu", Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Gerrit sarens, marco Allegrini, Giuseppe D' Onza ve Robert Melville, (2011),“Are Internal Auditing Practices Related to the Age of The Internal Audit Function? ,” Managerial Auditing Journal C. 26, s. 1.
- GÖNÜLAÇAR, Ş., (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, Temmuz, “İç Denetimin Bürokratik Serencamı” (Mayıs 2008), yılında, sayı:24, makale.
- GÖNÜLAÇAR, Ş., (2007). “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, Mali Hukuk Dergisi 130 (Temmuz-Ağustos) Ve 131 (Eylül-Ekim), İstanbul.
- GÖNÜLAÇAR, Ş., (2008), “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, sayı:12, Mayıs.
- GÜVEMLİ, O. (2005), “dünya muhasebeciler kongreleri ve muhasebe denetimi,” muhasebe ve finansman dergisi.
- Hall, J. (2007), “Internal Auditing and ERM: Fitting in and Adding Value”, Dallas, ABD: The University of Texas at Dallas.
- İNSTITUTE of Internal Auditors, (1999), “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler”, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Çeviren: Baran Özeren.
- INTOSAI GOV 9100 (2004), Guidelines for International Control Standarts for The Public SECTOR, INTOSAI Professional Standarts Committe Scretariat, Denmark.
- İÇ DENETİM Terimleri Sözlüğü, Araştırmanın Başkenti, Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi.- Ankara 2016.
- IDKK (2006); İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- IDKK, (2009). “Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008, İç Denetim Koordinasyon Kurulu” , Ankara.
- İLHAN, U., (2008), “GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI” Günümüzde Bilgi. Makale, Yayınlanma Zamanı: Nisan Ankara.
- KALYONCUOĞLU, S., (2008), “Yüksek Denetleme Kurulu, (2008-2012) dönemi”, Ankara.
- KAMİLE, Özel (2007), “İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları Ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi”, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu (Mayıs).
- KARAASLISN, E., (2006), Soru ve Cevaplarıyla İç Denetim Olgusu. Güncel Mevzuat Dergisi(7), Ankara.

- KARTAL Fikret, Türkiye’de kamu ve özel sektörde iç denetim uygulamaları, Nisan 2013.
- KARTAL, F., (2013), “TÜRKİYE’DE KAMU VE ÖZEL SEKTÖRDE İÇ DENETİM UYGULAMALARI”, Nisan.
- Kebeli, Ahmet.(2012): Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi, TODAİE Kamu Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Dönem Projesi.
- KELEŞ, H., (2006), “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, Mayıs.
- KORKMAZ U., (2007), “Kamuda iç denetim(I)”, Cilt 2, Sayı: 25, Bütçe dünyası. Bahar.
- Kubalı, D. (1998). Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar. Ankara: Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi.
- KULUÇLU, E., (2006). “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, 10.11. Tarih Sayı: 63, Sayıştay dergisi.
- KULUÇLU, E., (2014). “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, Ankara.
- KÜÇÜKYAĞCI, N., (2014), “2011 Yılında Çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin Bakanlık Denetim Sistemine Etkileri”, Ankara.
- Lawrence B. Sawyer ve Moritimer A. Dittenhofer, Sawyer’s, (2002), “Internal Auditing”, 5th Edition, Florida: IIA Publications, s. 3-6.
- LAWRENCE, S. vd., Sawyer’s Internal Auditing (2003): The Practice of Modern Internal Auditing, 5. Edt, IIA, USA.
- MALLI İ., (2014) “İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük ve Zayıflıkları İle Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması”, YMM, Bağımsız Denetçi, Gazi Üniversitesi, makale.
- MEMİŞ M. Ü., TÜM K., (2011), “Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 37.
- ÖZEN, A., (2015), “Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi”, s. 5.
- ÖZER, H., (1997), “Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Ankara.
- ÖZTÜRK, M.B., DEMİRGÜNEŞ, K., (2008) “kurumsal yönetim bakış açısıyla entelektüel sermaye,” Selçuk üniversitesi sosyal bilimler enstitüsü dergisi, s. 19.
- Pickett, K.H.S. (2004), internal Auditor at Work: A Practical Guide to Everyday, Wiley & Sons Inc., NJ, USA.

- PRİSCİLLA, B. ve HASS, S. (2006) “A summary of the Global Common Body of knowledge 2006(CBOK) Study in internal auditing,” Managrial Auditing Journal, C. 24, s. 9, 2009.
- SABRİ, C. (2007a), “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı 129, Mayıs-Haziran, Midyat.
- SAĞLAR, J., TUAN G., K., (2009), “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, Çukurova Üniversitesi İİBF. İşletme Bölümü, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 1.
- ŞAHİN, Ü.,(2008). (5018). “Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda İç Denetim Sistemi”, KMu İİBF Dergisi, Yıl:10, Sayı:15, Aralık.
- ŞENER, G., (2008), “Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim”, [http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Türk kamu yönetiminde iç denetimi 2008.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk_kamu_yonetiminde_ich_denetimi_2008.pdf), (Erişim Tarihi: 13.04.2012).
- TANÇ, A., USLU, S., Özşahin F., (2011),“kamu yöneticilerinin kurumsal yönetim Algılamaları: Nevşehir örneği,” 3. Ulusal kurumsal yönetim, yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk konferansı, 7-11Haziran, Nevşehir.
- TİDE, (2008), “Uluslararası İç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi”, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul.
- Tuan A. Kadir ve Sağlar Jale (2004). “İç denetçinin örgüt içindeki yerinin denetim faaliyetleri açısından önemi”, muhasebe ve denetime bakış dergisi, yıl.4, sayı.11.
- TUFAN, M., GÖRÜN, M., (2013), “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”, Sayıştay Dergisi: 89/ Nisan–Haziran.
- TÜREDİ, H., (2013), “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar”.
- TÜREDİ, H., (2015), “Ümmüğülsüm ZOR, Filiz GÜRBÜZ, Risk Odaklı İç Denetim”, Nisan.
- UZAY, Ş., (1999), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsızmış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye ’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”.

- YAKAR, S., (2015), “İDenetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:14.
- YAMAN, Â., (2008), “Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış, Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler”, Mali Hukuk Dergisinin 133. Sayısında, Ocak-Şubat- yayımlanmıştır.
- YÖRÜKER, Sacit (1999), Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Kavramları, Sayıştay Yayınları, Ankara.

Tezler

- ÇIPLAK, V., (2009), “Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması” Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- GÜRKAN, N.Z., (2010). “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü”, Isparta.
- GÜRKAN, N.Z., (2009). “Türk Kamu Mali Yönetiminde iç Denetim ve iç Denetim Algısı”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- ŞENSOY, S., (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, yüksek lisans tezi.

İnternet Kaynakları

- 13.10.2016 tarih Maliye Bakanlığı Denetim Organları Birleşmeye Karşı, Dünya Gazetesi / Ekonomi, <http://www.muhassebevergi.com/yazdir.aspx?hid=141>, (Erişim Tarihi: 12. 2. 2017).
- www.ydk.gov.tr. (Erişim Tarihi: 12.10.2016).
- http://www.turkpatent.gov.tr/portal/duyurular/ic_denetim/kapsam.doc i.t.04.12.2009, (29.3.2017)
- <http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407,i.t.04.12>. 2009, (Erişim tarihi: 20.2.2017).

Kanunlar

3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13.12.1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin kaldırılması ve Bazı Maddelerinin değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun hükmünde. Kararnamenin Değiştirilerek kabulü Hakkında Kanun Tertip: 5 Resmi Gazete Tarihi: 09.10.1984.

2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun.

3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun.

3046 sayılı Sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13.12.1983 Gün Ve 174 Sayılı Bakanlıkların kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında Kanun hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin kaldırılması Ve Bazı Maddelerinin değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek kabulü Hakkında Kanun.

5018 sayılı kanunun İlgili maddeleri, KAMU MALÎ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNUN İÇ DENETİMLİ İLGİLİ MADDELERİ/HÜKÜMLERİ, 24.12.2003 Tarihli, 25326 Sayılı, Resmi Gazete.

832 sayılı Sayıştay Kanunu.

16 Ağustos 2011 SALI tarih ve Sayı: 28027, RESMÎ Gazete.

72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

ARAPÇA KAYNAKLARI

Kitaplar

CUMA, A.H., (2000) “Hesap Denetleme Bilimine Modern Giriş” Birinci Basım, Amman, Ürdün.

El- SEHİN, A., El-Sabban, M. S., M., El-Feyyumi M., (1986), “Kontrol, Felsefi ve Pratik Giriş”, Üniversite evi Yayın, 4.Baskı, İskenderiye.

El-SABBAK, A. A. M., kâmil El-Sayid A. A., Ahmed, A.R., (2008), “Standartları ve Denetleme Temelleri”, 2.Baskı, Mısır.

- El-Sabban, M.S., (1996), “İç Denetim ve Kontrol”, 1.Baskı, Ticaret Fakültesi, Dimnahur Üniversitesi, Mısır Arap Cumhuriyeti.
- El-SAYED, S. M., (2007), “Kapsamlı Denetim Kuralları ve İlkeleri”, 2.Baskı, Modern Üniversite Ofisi, İskenderiye.
- El-Şamri, H., ve El-Fiteli, E., (2011), “İdari ve Mali Yolsuzluk ve Ekonomik ve Sosyal Etkileri”, 1.Baskı, Bağdat.
- El-TAHHAN, S., (1974), “Modern Denetleme İlkeleri”, Birinci Basım, Birinci Bölüm, Bağdat.
- El-Zunaibat, A., (2006), “Mahalli Yasaları ve Uluslararası Denetim Standartlara Göre Hesaplar Denetimi”, 1.Baskı, mısır.
- ETIENNE. B: L, (1989), “Audit Interne Pourquoi Et Comment; LES édition’ Organisations; Frence; page 20.
- HAYRİ, M.M., (1981), “İç Denetimde Gelişim Yönleri”, Ekonomi ve Ticaret Bilimi Dergisi, Ayn Al şems Üniversitesi, Ticaret Fakültesi, S. 23, Alıntıl原因; Makale, Ebu Bekir Nur, Kontrol Kavramı ve Amaçları, sayı 4, 2014, s.2.
- Sadık M., ve Muhammed, B., (2005), “İç ve Dış denetim İşleminin Denetimsel Performansa Etkisi”, Warqala Üniversitesi, Cezayir.
- Tevfik, T., (1990), “Arap Muhasebeciler ve Kontrolcüler Genel Birliği Dokuzuncu Uluslararası Konferansı”, 1.Bskı, Amman.

Makaleler

- ABDÜLKERİM, H. Kazım, A., K. (2003) “Kamu Birimlerindeki İç Denetim Sistemlerinin Sistematik Atmosferi ve Bağımsızlığına Etkisi, Ekonomi ve İşletme Fakültesi Dergisi, El-Müstansariye Üniversitesi, Sayı 47, Bağdat.
- Abdünnebi Z.M., ve Kazım, S.H., (2013), “İrak’ta Yolsuzlukla Mücadeleyle Görevlendirilen Kurumlarda Yapılan Araştırma”, sayı:13, Bağdat, s. 14.
- ABUD, S. M., (2008), “İdari ve Mali Yolsuzluk Olgusu, Basım, Muhammed Mahmut Hayri, İç Denetimde Gelişim Yönleri", Ekonomi ve Ticaret Bilimi Dergisi, Aynü Şems Üniversitesi, Ticaret Fakültesi\1981, Mısır, s. 23.
- ADDAY, N.Ş., (2013), “Yolsuzlukla Mücadele Denetleme Kurumlar Rolü Irak Mevzuatı çalışması”, Ekonomik Dairesi/ Maliye Bakanlığı, s. 12.

Davut, M. R., (2015), “Siyasi ve Ekonomik sektöründe İdari yolsuzluk Etkileri Irak deneyimi”, Sayı 48, Bağdat, s. 80.

Denetleme İşlemi Temel İlkeleri, (2001), “Birleşmiş Milletler Konferansında Kabul Edilen Uluslararası Yöntem”, Arap Muhasebeciler Kurumu, UNCTAD, Mali Müşavirler Dergisi.

Ebu Bekir, E. A.M., (2012), “İç Denetimi”, sayı:12, Mart Makale.

El-Devri, Ö. A., (2016), “Irak’taki Yasama Aşamalarına Detaylı Bakış ve Denetlemenin Gelişimi, Irak’ta Pratik ve Uygulama Alanında Denetleme Standartları”, Denetleme İşleminin Tarihi Serüveni, Siyasi ve Ekonomik Serüven, İslami Ekonomi Dergisi.

El-Kazi, H.Y., vd., (2008) “İç Denetimi”, Şam Üniversitesi Yayınları, sayı 25, s. 14

El-Muhayini, M. H., ve Sallum H.A.,(2007), “ Irak’taki İşlemlerde İç Denetim ve Federal Bütçe Denetimi” sayı: 11, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Bağdat.

JACQUES RENARD: Théorie et pratique de audit interne; édition d’organisation; Paris 1994; page 25.

NUR, E.B., (2014), “Kontrol Kavramı ve Amaçları”, sayı:7 Makale, Amman,

SALİH, A., (1990), “İç Denetim, Teorik ve Etik İçerik Çerçevesi”, Yayın Evi ve Tevzi, El-İmarat, s. 35.

İnternet

auditi@industry.gov.iq, (ERİŞİM TARİHİ: 24.4.2017

Hesap Denetleme ve Tetkik Mesleği İcra Etmeye İlişkin 1999 yılına ait (3) madde 1. Sayılı Yasa; . (<http://www.iraq-lg-law.org/>, (Erişim Tarihi: 6. 4. 2017).

<http://www.issai.org/>, (Erişim Tarihi: 20.3.2017).

Irak Sistemler Kamu Şirketi İç Denetim Birimi, www.gsc-iraq.com, (EŞİRİM TARİHİ: 25.4.2017).

Irak’taki Mali Denetim Divanı, Bakanlıklardaki İç Denetim Birimlerinin Danışmanlık Rehberi, Sayfa 8, http://www.d-raqaba-m.iq/pdf/istirshad_guid.pdf , (Erişim Tarihi: 15.3.2017).

Mali ve Muhasebe Denetleme Uluslararası Yüksek Kurumu (ANTOSAY), Kamu Sektöründe İç Denetçinin Bağımsızlığı, (<http://www.issai.org/>), (erişim tarihi: 7.1.2017).

Pamuk Kale Üniversitesi İç Denetim Birimi, <http://www.pau.edu.tr> (ERİŞİM TARİHİ:24.5.2017)

www.gsc-iraq.com, (EŞİRİM TARİHİ:22.4.2017).

Yolsuzlukla Mücadele Ortak Konseyi, (2014, 2010)Yolsuzlukla Mücadele Ulusal Strateji, s.6, http://www.nazaha.iq/pdf_up/1075/p03.pdf, (Erişim Tarihi: 26.4.2017).



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler			
Adı ve Soyadı	:	Sufyan Azer Abdul kareem Al Obaidi	
Doğum Yeri	:	Irak/ Bağdat	
Doğum Yılı	:	20/07/1976	
Medeni Hali	:	Evli	
E. Mail	:	sufyanazer76@Gmail.com	
Eğitim Bilgileri			
Lisans Öğrenimi	:	Bağdat Üniversitesi	
Yabancı Diller ve Düzeyi			
	Arapça, Türkçe		
İş Deneyimi			
İç Denetçi (10 yıl)			