

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ÖZEL BÜTÇELİ KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM**

**Mehmet Ali KARABAĞ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN**

Doç. Dr. Kadir TUNA

**İSTANBUL, Mayıs 2016**

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ÖZEL BÜTÇELİ KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM**

**Mehmet Ali KARABAĞ**  
**Enstitü No: 142008137**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
**Doç. Dr. Kadir TUNA**

**İSTANBUL, Mayıs 2016**

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

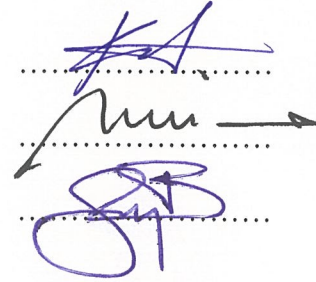
**ÖZEL BÜTÇELİ KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM**

**Mehmet Ali KARABAĞ**  
**Enstitü No: 142008137**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih** : 11 Mayıs 2016  
**Tezin Savunulduğu Tarih** : 16 Mayıs 2016

**Tez Danışmanı** : Doç. Dr. Kadir Tuna  
**Diğer Jüri Üyeleri** : Prof. Dr. Targan Ünal  
: Yrd. Doç. Dr. Bülent Günceler

  
.....  
.....  
.....

**İSTANBUL, Mayıs 2016**

## İÇİNDEKİLER

<b>BİLİMSEL ETİK SAYFASI</b> -----	<b>vii</b>
<b>TEZ KABUL FORMU</b> -----	<b>viii</b>
<b>TEŞEKKÜR</b> -----	<b>ix</b>
<b>ÖZET</b> -----	<b>x</b>
<b>SUMMARY</b> -----	<b>xi</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> -----	<b>xii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ (LIST OF TABLES)</b> -----	<b>xiv</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ (LIST OF FIGURES)</b> -----	<b>xv</b>
<b>BÖLÜM 1 : GİRİŞ VE AMAÇ</b> -----	<b>1</b>
<b>1 BÖLÜM : DENETİM ve İÇ DENETİM</b> -----	<b>3</b>
<b>1.1 Denetime Dair</b> -----	<b>3</b>
1.1.1 Geçmişten Günümüzde Değişen ve Gelişen Denetim Kavramı ve Toplumdaki Yeri -	3
<b>1.2 Denetim Türleri</b> -----	<b>5</b>
1.2.1 Denetim yapan birime göre;-----	6
1.2.2 Kapsamına göre;-----	6
1.2.3 Yapılış nedenine göre;-----	7
1.2.4 Uygulama zamanına göre;-----	7
1.2.5 İçerik bakımından;-----	8
1.2.6 Denetimin statüsüne göre ise;-----	9
<b>1.3 İç Denetimin Amaç ve Kapsamı</b> -----	<b>9</b>
<b>1.4 İç Denetim &amp; Dünya’da Gelişimi</b> -----	<b>10</b>
<b>1.5 Uluslararası İç Denetim Standartları</b> -----	<b>12</b>
<b>1.6 İç Denetime Yön Verici Kurumlar</b> -----	<b>13</b>
<b>1.7 Uygulanma Alanlarına Göre İç Denetim</b> -----	<b>15</b>
1.7.1 Uygunluk Denetimi-----	15
1.7.2 Performans Denetimi-----	15
1.7.3 Mali Denetim-----	16
1.7.4 Bilgi Teknolojisi Denetimi-----	16
1.7.5 Sistem Denetimi-----	16

<b>1.8 İç Denetimin Unsurları</b>	<b>17</b>
1.8.1 Bağımsız ve Tarafsız Olma	17
1.8.2 Organizasyona Değer Katmayı ve Organizasyonun Gelişimini Amaçlama	18
1.8.3 Danışma ve Güvence Merkezi Olma	19
1.8.4 Risk Odaklı Olma	19
1.8.5 Standartlarla Yürütülme	20
<b>1.9 İç Denetim Sürecinin İşleyiş Şekli</b>	<b>21</b>
1.9.1 Planlama	21
1.9.2 Hazırlık ve Başlangıç	21
1.9.3 Yürütülmesi	22
1.9.4 Raporlama	22
1.9.5 İzleme	22
<b>1.10 Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi</b>	<b>23</b>
1.10.1 5018 Sayılı Kanun ve Kamuda İç Denetime Detaylı Bakış	23
<b>2 BÖLÜM: TÜRKİYE KAMU YAPILANMASI ÖZELİNDE İÇ DENETİM</b>	<b>26</b>
<b>2.1 Kamuda İç Denetim İhtiyacı</b>	<b>27</b>
<b>2.2 Dönüşüm Sürecinin Tetikleyicisi Olarak AB Adaylık Süreci</b>	<b>28</b>
<b>2.3 5018 Sayılı KMYKK Sonrası Kamuda İç Denetimde Neler Değişti?</b>	<b>29</b>
2.3.1 5018 Sayılı KMYKK’na Göre İç Denetimin Organizasyondaki yeri	30
2.3.2 5018 Sayılı KMYKK’na Göre Görev Dağılımı	31
2.3.2.1 Üst Yönetici	31
2.3.2.2 İç Denetim Birim Yöneticisi	32
2.3.2.3 İç Denetçiler	32
2.3.2.4 Harcama Yetkilisi	33
2.3.2.5 Gerçekleştirme Görevlisi	34
2.3.2.6 Mali Hizmetler Birimi Yöneticisi	34
2.3.3 Denetim Organları	34
2.3.3.1 Devlet Denetleme Kurulu	35
2.3.3.2 Sayıştay	35
2.3.3.3 Başbakanlık Teftiş Kurulu	35
2.3.3.4 Yüksek Denetleme Kurulu	36
2.3.4 İç Denetçilerin Atanması ve Görevden Alınma Hususları	36
2.3.5 İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları	36
2.3.6 İç Denetim Koordinasyon Kurulu	37
<b>2.4 Kamuda İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi</b>	<b>38</b>
<b>2.5 Kamuda Teftiş ve İç Denetim İlişkisi</b>	<b>41</b>
<b>2.6 Kamuda İç Denetim ve Dış Denetim İlişkisi</b>	<b>45</b>

<b>2.7 AB'de Kamu İç Denetimi Örnekleri</b>	<b>47</b>
<b>3 BÖLÜM: ÖZEL BÜTÇELİ KAMU KURULUŞLARINDA İÇ DENETİM VE ANALİZİ</b>	<b>52</b>
<b>3.1 Özel Bütçeli Kamu Kuruluşları ve Hukuki Yapıları</b>	<b>52</b>
3.1.1 ÖBKK'da İç Kontrol	53
<b>3.2 ÖBKK'larda Mali Yönlerden Sorumluluk ve Yetkilerin Dağılımı</b>	<b>56</b>
3.2.1 Üst Yönetici	57
3.2.2 Harcama Yetkilisi	58
3.2.3 Gerçekleştirme Görevlisi	59
3.2.4 Mali Hizmetler Birim Yöneticisi	59
3.2.5 Muhasebe Yetkilisi	60
3.2.6 İç Denetçi	60
<b>3.3 ÖBKK'da İç Denetim</b>	<b>61</b>
3.3.1 Son 10 Yılda konuyla ilgili yapılan araştırma bulguları	62
3.3.2 İlerleme Raporlarındaki trend analizi	64
3.3.3 SWOT Analizi	66
3.3.3.1 Strengths / Güçlü Yönler	66
3.3.3.2 Weaknesses / Zayıf Yönler	67
3.3.3.3 Opportunities / Fırsatlar	67
3.3.3.4 Threads / Tehditler	69
3.3.4 KIDA Analizi	69
3.3.4.1 Keep / Tut	70
3.3.4.2 Improve / Geliştir	70
3.3.4.3 Drop / Kurtul	70
3.3.4.4 Add / Ekle	70
<b>3.4 Gelişimin hızlanmasına yönelik öneriler</b>	<b>71</b>
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER</b>	<b>72</b>
<b>KAYNAKÇA</b>	<b>75</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ</b>	<b>82</b>

# BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içindeki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Başkalarının eserlerinden yararlanması durumunda ilgili eserlere bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu,
- Atıfta bulunduğum eserlerin tümünü kaynak olarak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı,
- Ve bu tezin herhangi bir bölümünü bu üniversite veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunmadığımı beyan ederim.

.. / 05 / 2016

Mehmet Ali KARABAĞ

# TEZ KABUL FORMU

Mehmet Ali KARABAĞ tarafından hazırlanan **ÖZEL BÜTÇELİ KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM** başlıklı bu çalışma ....../...../2016 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir

Doç. Dr. Kadir Tuna Başkan .....

Prof. Dr. Targan Ünal Üye .....

Yrd. Doç. Dr. Bülent Günceler Üye .....

# TEŞEKKÜR

Bu çalıŐmamda beni geniş bir perspektifle yönlendiren, tecrübelerini hoŐgörü ve sabırla paylaşan değerli danışman hocam Doç. Dr. Kadir TUNA'ya, her zaman benimle olan ve sonsuz desteğiyle gcme g katan biricik hayat arkadaŐım Esra'ma, hayatım boyunca varlıklarıyla beni ben yapan canım annem ve babama sonsuz teşekkür ederim.

Mehmet Ali KARABAĞ

## ÖZET

Toplumsal yaşam, savaşlarla yeniden sınırları çizilen topraklar ve nüfus artışları, geçmişten günümüze yaşam biçimlerini olduğu kadar, ticaret, kontrol ve yönetim kavramlarını da etkilemiştir. Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmeler ve ortaklaşan akıl, yani kolay ulaşılan bilgi ise; en temelde kaynakların küresel ölçekte ortaklaşmasına ve “pazar” kavramının büyürken karmaşıklaşan bir olguya dönüşmesine neden olmuştur. Dağınık coğrafyalarda devam eden işler nedeniyle, şirketlerin tüm paydaşlarına karşı hem finansalları hem de yönetim yaklaşımlarıyla şeffaf bir duruş sergilemeleri ve hesap verebilir olmaları bir ihtiyaç değil gereklilik haline gelmiştir. Bu gelişmelerle yeniden yapılanmayı reddeden şirketler ve ülkeler ise çökerken büyük skandallara neden olmuş, herkesin dikkatini bir anda yeniden bu kavramlara çekip, ‘iş’in vazgeçilmez bir parçası olan kontrol ve denetim kavramların önemini katlarken; bu kavramların ‘iş’ten öte, ‘insan’ için mutlak kavramlara dönüşmesine vesile olmuşlardır.

Bu gelişmeler, yalnızca iş değil, devlet yönetimi algısını da değiştirmiş, toplumların da güven ihtiyacını yeniden fark etmesine önayak olmuştur. Bu doğrultuda, önce Amerika’da sonra Avrupa’da ve sonra Dünya genelinde özel sektördeki denetim ve iç denetim anlayışlarında yapılan köklü değişimler, kamu sektöründe de yerini bulmuş ve kökten reformlar yaratılmasını sağlamıştır. Ülkemizde de AB uyum sürecinin tetiklemesiyle taşlar yerinden oynamış ve kamuda iç denetim anlayışı yaratılmıştır. Diğer taraftan bu konuda bir çok adım atılmış olmasına ve sürecin şekillenmeye başlamış olmasına karşın, süreç planlandığı gibi hızlı ve verimli ilerlememektedir.

Bu çalışmada, tüm bu süreç ve kavramları hem global hem de ulusal ölçekte inceleyip, ulusal odakta derinleştireceğiz. AB uyum süreci sonrasında konu hakkında ülkemizde yayınlanan araştırma ve yayımları inceleyerek sürecin trend analizini yapıp, an itibarıyla fotoğrafını çekeceğiz. Son olarak ulaşmak istediğimiz noktaya yönelik, Özel Bütçeli Kamu Kurumları odağında yapabileceklerimiz için aksiyon planımızla geleceğe yönelik bir provizyon yapacağız.

**Anahtar Kelimeler:** Kamuda İç Denetim, AB Uyum Süreci ve 5018 KMYKK, Özel Bütçeli Kamu Kurumlarında İç Denetim, İç Kontrol

## SUMMARY

Social life, borders re-drawn by wars and increased population affected; trade, kontrol and management concepts as much as life styles through the history. Technology nowadays, the collective mind and immediately reachable big data also made the resources “one” and transformed the “market” as complex as it is big. Companies, not should but must be “transparent” and “accountable” to all stakeholders due to business on going at messy geography. The ones who refuse to reorganise, had fallen with huge scandals, but in other hand they point out those concepts are not only important for “business” but also for “people”.

And finally governments also discovered the need for “trust” for public and also started focusing to those concepts. In this direction, first in US, than in Europe and eventually all over the World, radical changes about accounting and internal accounting had been located to public sector after private sector. There is no doubt, in our country EU harmonization process had triggered our public sector internal auditing process. A lot is done and process is started to find its form, but it is not happening as fast and productive as planned.

In this study; we are going to analyze those concepts in both global and national scale and than focus in national scale. Publications about EU harmonization process and & 5018 will be trend analysed and pictured as it is now. Finally there will be some suggestions, activity plans and to dos for special budgeted public institutions .

**Key Words :** Internal Audit in the Public Sector, EU Harmonization Process & 5018 Internal Audit in Special Budgeted Public Institutions, Internal Audit, Internal Kontrol

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>BTK</b>	: Başbakanlık Teftiş Kurulu
<b>COBİT</b>	: Bilgi ve İlgili Teknoloji için Kontrol Amaçlar
<b>COCO</b>	: Kanada Yeminli müşavirler Enstitüsü
<b>COSO</b>	: Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu
<b>DDK</b>	: Devlet Denetleme Kurulu
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>ECIIA</b>	: İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu
<b>ECA</b>	: Avrupa Sayıştayı
<b>ESA</b>	: Avrupa Birleştirilmiş Ekonomik Hesaplar Sistemi
<b>EUROSAI</b>	: Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
<b>FEI</b>	: Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği
<b>GFS</b>	: Government Finance Statistics
<b>IIA</b>	: Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IMA</b>	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
<b>IMF</b>	: Uluslararası Para Fonu
<b>INTOSAI</b>	: Uluslar arası Sayıştaylar Birliği
<b>ISAAI</b>	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
<b>İçDen</b>	: Kamu İç Denetim Yazılımı
<b>İDB</b>	: İç Denetim Birimi

<b>İDKK</b>	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
<b>KİDDER</b>	: Kamu İç Denetçiler Derneği
<b>KİMK</b>	: Kamu İç Mali Kontrolü
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KMYKK</b>	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>MEHTAP</b>	: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi
<b>M.Ö.</b>	: Milattan Önce
<b>MUB</b>	: Merkezi Uyumlaştırma Birimi
<b>MYK</b>	: Mali Yönetim ve Kurulu
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü
<b>ÖBKK</b>	: Özel Bütçeli Kamu Kuruluşu
<b>PIFC</b>	: İç Mali Kontrolü Yaklaşımı
<b>SGDB</b>	: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TIDE</b>	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>TODAİE</b>	: Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü

# TABLÖLAR LİSTESİ (LIST OF TABLES)

	<b><u>SAYFA NO</u></b>
<b>Tablo 1 :</b> Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	5
<b>Tablo 2 :</b> Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yöneticiler.....	32
<b>Tablo 3 :</b> Teftiş & İç Denetim Farkları.....	43



# ŞEKİLLER LİSTESİ (LIST OF FIGURES)

## SAYFA NO

Şekil 1 : İç Denetim Birimleri ve İç Denetçiler Tarafından Hazırlanan Rapor Türleri .....	22
Şekil 2 : Türkiye’de Kamu Denetimi .....	27
Şekil 3 : İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri .....	30
Şekil 4 : İç Denetim & Teftiş Sorumluluklarının Örtüşmesi .....	44
Şekil 5 : 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu’na Göre Sayıştay Raporlar .....	47
Şekil 6 : Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği’ne Göre Teftiş Kurulu Raporları .....	47
Şekil 7 : 5018 Sayılı Kanunun Kapsamı .....	53
Şekil 8 : Kamu İç Mali Kontrolü .....	54
Şekil 9 : Türkiye’de KİMK Sistemi .....	56
Şekil 10 : Kamu İdarelerinde Hesap Verme Sorumluluğu .....	57
Şekil 11 : Kadro İhdas Edilen ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayıları .....	64
Şekil 12 : Dolu Kadronun Toplam Kadroya Oranı ve Dağılımı .....	65



# BÖLÜM 1 : GİRİŞ VE AMAÇ

Sonsuz bilgiye ulaşmanın git gide kolaylaştığı ve “big data”nın hayatın her alanı ve her anıyla ilgili tüm bilgilerle büyümeye devam ettiği günümüzde, toplumların bilgiye ulaşma ve bilgiyi yorumlama hızı da git gide artmakta. Bir taraftan da küresel ölçekte ortaklaşan kaynaklar ve ilişkiler, organizasyonların belli baz parametrelerle verimlilik ve sürdürülebilirlik çerçevesinde güven yaratması gereksinimini doğurmaktadır.

Çünkü tüm bu gelişmeler beraberinde büyük riskler ve öngörülemeyen bir dizi sonuçlar da sonuç getirmekte. Bu çerçevede hem bilgiye ulaşma, hem de etkileşim hızı göz önüne alındığında tüm organizasyonların risklerini minimuma indirmek amacıyla, dokunduğu her bir bireye şeffaf ve güvenilir bir duruş sergilemeleri ise temel bir gereklilik haline gelmiş durumda.

Organizasyonların bu kaslarını güçlendirebilmesi ise ancak yönetim anlayışının değişmesi, denetim ve stratejik planlama süreçlerinin iyileştirilmesi ile mümkün. Şüphesiz ki bu kavramlar neredeyse insanlık kadar eski ancak modern anlayışla, bahsedilen gelişmelerle paralel zamanlamalarla ve bu kavramların gerekliliğini fark ettirecek bir takım olaylarla hayatımıza girmekte. Özellikle ABD’de yaşanan Worldcom, Tyco International, Enron gibi örnekler, denetim ve yönetim adına prensip ve yaklaşımların değişmesi ve bahsettiğimiz kavramlara yönelik çalışmaların boyut değiştirmesi noktasında tetikleyici olmuştur diyebiliriz.

Ancak gelinen noktada bu kavramların yalnızca şirketler bazında ele alınması yetersiz kaldığını gözlemliyoruz. Çünkü güven ortamı toplumsal bir olgu olup hayatın her anında temel bir ihtiyaçtır. Günümüzde de buna paralel olarak, refah seviyesi yüksek devletler, toplumun üzerinde değil, toplumla birlikte hareket etme eğilimindedir.

Bu noktada özel sektörle başlayan mali yönetimlerde hesap verilebilirlik ve şeffaflık kavramları, kısa denebilecek bir süre içinde Dünya çapında yayılmış ve hatta kamu sektöründe de önem kazanmıştır. Bunu takiben, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu ve Avrupa Birliği gibi uluslararası oluşumlar, devletlerin de bu doğrultuda aksiyon almasına ön ayak olmuştur.

Bu perspektifle gelişmiş ülkelerde hızlıca yapılan bir dizi reformlarla saydamlık ve hesap verebilirliğe dayalı bütçe, mali yönetim ve kamuda iç denetim anlayışının temelleri atılmıştır. Ülkemizde de kamusal kaynakların verimli ve etkin kullanımını sağlamak için 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nu (KMYKK) 2003 yılında, 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nuyla geliştirmelere başlanmıştır.

Bu gelişim sürecinde, iç denetimin alışlagelmiş temel amacı günümüz koşulları göz önünde bulundurularak yüksek riskli alanlara yoğunlaşan risk odaklı denetime doğru evrilmiştir

Bu tez çalışmasında da;

- önce global ve ulusal ölçeklerde denetim ve iç denetim kavramları inceleyip
- iç denetim özelinde araştırmalarımızı detaylandırılarak kamu sektöründe iç denetim, iç kontrol ve teftiş arasındaki farkları tespit edeceğiz
- ardından kamu sektöründe iç denetim özelinde detaylandırılmış çalışmalarımızı, özel bütçeli kamu kurumları özelinde detaylandıracağız.
- bu konuda son 10 yılda yapılan araştırma sonuçlarının yorumlanmasıyla gelinen durumun analizi ve gidilmek istenen noktaya yönelik önerilerle sonuçlanacak çalışmamızın ülke çapında yapılan çalışmalara katkı sağlayacağı düşüncesiyle, denetim kavramını ele almaya başlıyoruz.

# 1 BÖLÜM : DENETİM ve İÇ DENETİM

## 1.1 Denetime Dair

Denetim kavramı ilkel toplumlara kadar tarihi uzanan ve insanlığın toplumsal düzene geçmesinden bugüne gündelik hayatın temelinde yerini almıştır.

İnsanoğlunun kendini güvende hissetme ihtiyacının en temel etkilerinden biri olarak, toplumsal düzenlerin ve takasla başlayan ticaret kavramının adil ve doğru olmasının kanıtlanması ihtiyacı kendini göstermiştir.

Bu doğrultuda diyebiliriz ki; denetim yaygın düşüncenin aksine, bir kurumun faaliyetlerine ve / veya mali tablolarına ilişkin, hata arayan, eleştiri ve suçlama odaklı bir süreç değildir. Aksine denetim kurum ya da devletlerin sürdürülebilir verimli, güvenilir, hesap verilebilir gibi vasıfları kazanmalarını sağlayan ve faaliyetlerinin doğru ve planlanana uygun devam ettirilebilmesi, sınırlı kaynaklarla büyük değerler yaratılabilmesi için bir destek mekanizmasıdır.

### 1.1.1 Geçmişten Günümüzde Değişen ve Gelişen Denetim Kavramı ve Toplumdaki Yeri

Gezegeneğimizin gelişimine paralel olarak hayatımızdaki ne kadar eski olursa olsun, tüm kavramlar da evrilmekte. Örneğin; neredeyse insanoğlu varolduğundan beri hayatın bir parçası olan yönetsel denetime dair tarihteki ilk etkileri Ninova şehrinde M.Ö. 3000'de gözlemlenmiştir.

Eski Yunan İmparatorluğu'nda, demokrasi düşüncesinin ortaya çıkması ve şehirleşmeyle, Mezopotamya'da gözlemlenen denetim uygulamaları devlet yönetiminde yerini almıştır. Şehir yapılanmasında denetim sistemi kurulmuş, ve kamu görevlilerinin vatandaşa hesap verme zorunluluğu ortaya çıkmıştır. (Özoğlu, vd., 2010: 30)

Mısır ve Roma Uygarlıkları'nda da kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair

kanıtlar bulunmuş, ayrıca çapraz hesap kontrolü ve mali denetim sisteminin geliştirildiği görülmüştür. (China Audit Society, 1999: 254)

Diğer yandan, batı dillerinde “denetim” demek olan “audit” kelimesinin kökeni Latince “audire” kelimesinden gelmektedir. (Kavakoğlu, 2010: 6-7) Hesapların günlük kontrolünden sorumlu olan görevliler, gün boyunca harcamada bulunan kişilerle gün bitiminde yaptıkları tüm işlemleri onları dinleyerek, miktar ve içerik olarak kontrol ettiği ve dinlediği konularda yorum yapmakla yükümlü olduğu için bu görevlilere ‘auditor’ (denetçi - denetleyen - dinleyici) denilmiştir. (Özer, 1997: 3)

Bugün uluslararası literatürde denetim, “audit” kelimesi ve denetçi bundan türetilen “auditor” kelimesinin karşılığı olarak kullanılmaktadır. “Audire” kelimesinin Türkçe karşılığı ise “dikkatlice dinlemek”tir. (Kavakoğlu, 2010: 6-7)

Bugünkü anlamda sosyo-ekonomik ve siyasal boyutları olan kamusal denetimin kökeni ise, hemen hemen demokrasinin doğuşuyla eş zamanlıdır diyebiliriz. Görülüyor ki demokratik alanda gelişim, mutlak iktidarların sonlandırılması ve kamusal işlem ve eylemlerin üzerinde halk adına ve halk için gözetim ve denetim olanağı sağlanması için verilen mücadelelerle başlamıştır. (Saran, 1997: 14) Hesap verme sorumluluğu kavramının gelişimini görmek içinse 17. yy İngilteresine bakmak gerekecektir. 17 yüzyılın sonlarına yaklaştığımızda ise, takvimler 1690’ı gösterirken İngiltere’de İngiliz Sayıştayı kurulmuş ve kamu hesapları komitesi oluşturulmuştur. (Dewar, 1985: 10)

Denetimin Tarihsel Gelişimini şöyle özetleyebiliriz;

**Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi**

ZAMAN DİLİMİ	DENETİM YAKLAŞIMI	DENETİMİN AMACI	İLGİLİ TARAFLAR
Sanayi Devrimi	% 100'lük bir inceleme	Yanıtlmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900'lü Yıllar Arası	% 100'lük bir inceleme	Yanıtlmaların Bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930'lü yıllar arası	% 100'lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilen örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.d. gruplar

Kaynak: Güredin, 2007: 14

## 1.2 Denetim Türleri

Denetimi;

- denetim yapan birim,
- amaç,
- konu,
- kapsam,
- yapılış nedeni,
- uygulama zamanı,
- içerik,
- denetimin statüsü,
- yöntem,
- denetim yeri vb. açılardan değişik sınıflandırmalara tabi tutmak mümkündür (Gürkan, 2009: 11-12; Uluğ, 2004: 99)

Buradan yola çıkarak denetim türlerini kısaca aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz:

### 1.2.1 Denetim yapan birime göre;

- a) **Kamuoyu denetimi:** Örgütlenmiş halk tarafından yönetimin icraatının takip edilmesi, haksız eylem ve işlemlerine karşı gerekli tepkisini, eğilimini ve isteklerini ortaya koymasındır. (Tağma ve Korkmaz, 2002: 95)
- b) **Yasama denetimi:** Yasama organı tarafından yapılan denetim olan siyasal denetim, meclis araştırmaları, görüşmeler, soruşturmalar ve gensorular gibi araçlarla gerçekleştirilmektedir. Anayasa'da belirtilen çerçevelerle tüm vatandaşların sahip olduğu dilekçe hakkı ile vatandaşlar TBMM'ye denetlenmesini istedikleri konularla başvurabilmektedir. İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu bu noktada denetimden sorumludur. (Kuluçlu, 2006: 6)
- c) **Yargı denetimi:** Yargı denetiminin temel amacı yönetilenleri idare karşısında korumaktır (Eryılmaz, 1993: 90) Yargı denetimi kapsamında yönetilenlerin idarenin hukuk kurallarına uymasını sağlamak için yargı organlarına başvurması hakkı vardır. Denetim sonucunda yönetimin yanlış uygulamaları belirlenirse çeşitli yaptırımlar uygulanır. (Karatepe, 1993: 238)
- d) **İdari denetim:** Yönetimsel kuruluşlarca gerçekleştirilen bu denetim iki farklı yöntemle yapılmaktadır. Özel denetim, vesayet denetimi ve hiyerarşik denetim olmak üzere üç farklı konuda yapılmaktadır. Organizasyonun kendi kendine yaptığı idari denetim iç denetim, organizasyon dışında bir kurum tarafından yapılan denetime ise dış denetimdir. (Gözübüyük, 2001: 295)

### 1.2.2 Kapsamına göre;

- a) **Genel denetim:** Bir yönetimin tüm işlem eylem ve kayıtlı belgelerinin tamamını kapsayan bir denetim şeklidir. Genel denetim yönteminde yönetimin her türlü iş ve işlemleriyle muhasebe çalışmaları denetlenir. (Özoğlu, vd., 2010: 57)

- b) **Özel denetim:** Yönetmelik işleyişin hukuksallığını denetlemek amacıyla belirli bir konuda yapılan ve sadece bu konuda bir değerlendirme ve kanaat açıklayan denetim türüdür. (Gözübüyük, 1983: 205)

### 1.2.3 Yapılış nedenine göre;

- a) **Zorunlu denetim:** Yasal yükümlülükler gereğince yapılması zorunlu olan denetim çalışmalarına yasal denetim adı verilir. Zorunlu denetimde yönetmelik ve kanunlarla, denetimin ne zaman ve kim tarafından yapılacağı tanımlanmıştır.
- b) **Yasal denetimler:** işletmelerin konusu veya kuruluş biçimi nedeniyle yapılabilir. Denetim mesleğinin en iyi uygulama örnekleriyle gerçekleştirildiği ülkelerde en gelişmiş ve üzerinde en fazla durulan denetim türü, netçe görülmektedir ki; anonim şirketlere ait mali tabloların denetimidir. (Aksoy, 2006: 67-68)
- c) **İsteğe bağlı denetim:** Yasal bir zorunluluk bulunmamakla birlikte yönetimin veya yetkililerin, işletmelerde gerçek durumunun ortaya çıkarılması amacı ile yapılan denetimlerdir. Bu tür denetimlerin sınırları, denetimi talep edenlerce belirlenir.

### 1.2.4 Uygulama zamanına göre;

- a) **Aralıklı - sürekli denetim:** Kısa aralıklarla uygulanan denetim aralıklı, işletmenin faaliyet dönemi boyunca periyodik olarak yapılan strateji hedef ve işletmenin nihai amacından varsa sapmaları tespit etmek ve düzeltmeye yönelik aksiyon planlaması yapan denetim ise sürekli denetimdir.
- b) **Önleyici-sonradan denetim:** İşletmeleri faaliyetleri ile eş zamanlı kontrol altında tutup hata ve hileleri anlık olarak tespit etmeyi amaçlayan denetim önleyici, Faaliyet dönemi sonunda geçmiş döneme ilişkin hata ve tutarsızlıkları tespit edip düzeltici önlemlerin gerçekleştirilmesini amaçlayan denetim ise sonradan denetimdir.

### 1.2.5 İçerik bakımından;

- a) **Uygunluk denetimi:** Bu denetim türü, organizasyonun mali işlemlerine ve diğer faaliyetleriyle ilgili belirlenmiş yöntemlerine, kurallarına ve mevzuatına uygun olup olmadığını inceler. Uygunluk denetimi, idarenin tüm birimlerini kapsar. (Aksoy, 2008: 84)
- b) **Performans denetimi:** Diğer bir deyişle 'Faaliyet Denetimi' organizasyonun belirlenen hedeflerine ve amaçlarına ulaşp ulaşmadığını denetler. Organizasyonun kaynakların ve süreçlerinin verimlilik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik yönünden denetlenmesiyle bu denetim gerçekleştirilir. (Güredin, 1994: 15)
- c) **Muhasebe denetimi:** İşletmelerin ekonomik faaliyetleri ve sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk açısından muhasebe kayıtlarını güvenilirlik çerçevesinden inceleyerek bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilen sistematik bir değerlendirme sürecidir.
- d) **Finansal tablolar denetimi:** İşletmenin finansal tablolarının ve dönemsel faaliyet sonuçlarının uygunluk açısından genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal düzenlemelere göre, incelenmesidir.
- e) **Mali uygunluk denetimi:** İşletmenin finansal tablo kalemleri ve bu kalemlere ilişkin yetki ve işlemlerin önceden belirlenen ölçüt ve mevzuatlara uygun olarak gerçekleşme, hesaplanma, kaydedilme ve korunmasına yönelik önlem alınması için yapılan denetimdir.
- f) **Özel amaçlı denetim:** İşletmelerin planlı yada periyodik süreçleri dışında ortaya çıkan yatırım yada işleri için spesifik bir konuda ayrıntılı bilgi edinmek ve gerekli tedbirler için öneride bulunmak amacıyla yetkili organlarca gerçekleştirilen kısıtlı denetimdir.
- g) **Faaliyet denetimi:** İşletme faaliyetlerinin etkinliğini, performansını, hedeflere ulaşma derecesini ve verimliliğini ölçmeye yarayan denetim türüdür. İşletmenin tüm birim ve departmanlarını ilgilendiren bu denetim çoğunlukla danışmanlık firmaları veya

bağımsız denetim tarafından gerçekleştirilir ancak, işletme içi organlarda bu denetimi yapılabilir. (Kartal, 2013: 14)

### 1.2.6 Denetimin statüsüne göre ise;

- a) **Dış denetim:** İşletmenin denetim süreçlerinin çoğundan farklı olarak, iç kaynaklarla gerçekleştirilmeyen bu denetimin temel prensibi; işletme ile doğrudan veya dolaylı bir bağı bulunmayan, bağımsız bir denetim organı, grubu veya denetçi tarafından gerçekleştirilmesidir.
- b) **İç denetim:** İç denetim, bir kurum bünyesinde kurum yönetimi tarafından olası yolsuzlukları, hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacıyla, kurumun sistemlerini, süreçlerini ve prosedürlerini kontrol etmek, geleceğe yönelik danışmanlık yapmak ve değerlendirmek amacıyla görevlendirilmiş birimin faaliyetidir. (Yörüker, 1999: 13) İç denetim aynı zamanda idari amaçlı denetimdir.

Belirtildiği üzere, bu tez çalışmasının odağında da Ülkemizde son 10 yılda gelişen, kamu organizasyonlarında iç denetim süreci yer alacak.

## 1.3 İç Denetimin Amaç ve Kapsamı

İç denetim süreçlerinin en temel amacı; kurumsal yönetim mekanizmasını desteklemek, kontrol ve risk yönetim mekanizmalarının etkinlik ve yeterliliğini değerlendirerek geliştirmektir. (Coram, vd., 2008: 546)

Kurum ihtiyaçlarını karşılamak hedefiyle iç denetim; uygunluk, iç kontrol, yolsuzluk, yönetim ve faaliyet denetimleri, danışmanlık faaliyetleri ve kurumsal risk yönetimi yapmaktadır. (Galloway, 2006: 3)

ECIIA'ya göre iç denetim içsel veya coğrafi sınırlamalardan bağımsız olarak her kurumun tüm faaliyetlerini içerir.

İç denetimin kapsamını temel olarak kurumun iç kontrolünün gözden geçirilmesi, iç kontrolün verimli ve etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi, kurum faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin belirlenmesi oluşturur. (Bilge ve Kiracı, 2010: 11)

#### **1.4 İç Denetim & Dünya’da Gelişimi**

Bu tez çalışmasında daha detaylı incelenecek olan iç denetim kavramı, kurumlardaki denetim anlayışının zamanla operasyonlara, kontrol süreçlerine, işlemlere ve risk provizyonlarına da odaklanmasıyla iç denetime doğru gelişmiştir.

Hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olan geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyemediği, hataların % 80’inin sistemden kaynaklandığı 1940’lı yıllardan itibaren ABD’de yapılan bilimsel araştırmalarda belirlenmişti. 1980’li yıllarda Avrupa’da kurumsal kimlik kazanan iç denetimde buna paralel olarak; sistem denetimi, risk yönetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi denetim teknikleri ve bu denetim türlerinin uygulandığı bir yapı önem kazanmaya başlamıştır. (Memiş, 2006: 92-93)

Yani diyebiliriz ki; bugünkü evrilmiş iç denetim anlayışının doğduğu ve hızla Dünya’ya yayıldığı nokta, II. Dünya Savaşı’ndan sonraki yıllarda Amerika kıtasıdır.

Ders çıkarılan bir takım skandallar, ABD’deki şirket yöneticilerinin odaklarını mali raporların doğruluğunun incelenmesi ve işlem kayıtlarının kontrolleriyle uyum sağlanmasından yani dış denetimden, kaynakların etkin ve doğru kullanımına ve beraberinde süreç ve sistemlerin etkinliğine kaydırmasına neden olmuştur.

Dünya’da ilk olarak, özel sektör tarafından uygulanmaya başlanan ve günümüzde profesyonel bir meslek haline gelmiş olan iç denetim; 1941’de Victor Z. Brinks’in yayımladığı ve ilk iç denetim kitabı olarak adlandırılan “Modern Internal Auditing” ve Uluslararası İç Denetim Enstitüsü IIA’nın 1941 yılında kurulmasıyla global ölçekte kurumsal bir oluşuma dönüşmüştür.

İç denetim, örgütsel riskleri, yönetsel hesap verebilirliği, prosedürleri, iç kontrolleri bir izleme aracı olarak 20. yy'da denetimin bir dalı olarak gelişmiştir. (O'Regan, 2004: 147)

İç denetim faaliyeti, fonksiyonel olarak bağımsız olması, tarafsız yaklaşımla gerçekleştirilmesi, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerinin bir arada yürütülmesi, belirlenmiş mesleki standartlar ve yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilmesi ve meslek mensubu yetkin denetçilerce yerine getirilmesi sebebiyle diğer inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinden farklılık arz etmektedir (Aksoy, 2008: 90)

İç denetim, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nce; "kurumların yönetsel etkinliğini artırmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir biçimde yapılan danışmanlık hizmeti sağlamak" şeklinde tanımlamıştır. (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 15)

Yani özetle organizasyon için yapılan bir hizmet olarak iç denetim; o kurum tüm faaliyetlerini değerlendirmek ve incelemek amacıyla, o kurum içinde gerçekleştirilen bağımsız bir değerlendirme aracıdır. (Moeller, 2005: 3)

İç denetim kurumdaki her bir çalışanın hedeflerini ve sorumluluklarını etkili bir şekilde gerçekleştirmesine katkıda bulunmak için, onlara yaptıkları araştırmalarında ilgili bilgiler ile hazırladıkları değerlendirme sonuçlarını sunar, öneri ve tavsiyelerde bulunur. İç denetim, öngörülebilir maliyetlerle kontrolün verimliliğini ve etkinliğini artırmayı amaçlar. (Pickett, 2005: 5)

İç denetim, idarelerin kontrol ve yönetim yapıları ile risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşım ile genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilen faaliyetlerdir. (KMYKK, 2003)

İç denetim günümüzde, daha bütünsel bir bakış açısını kapsamakta ve finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan yönetsel konularda da etkinlik ve verimlilik çalışmalarına odaklanmaktadır. (Chun, 1997: 248)

Ayrıca unutulmamalıdır ki; bu odak değişiminde en büyük etki, git gide artan işlem hacimleri, pazarların ve kaynakların çok farklı coğrafyalarda ortaklaşması ve en önemlilerin artan Dünya nüfüsüyle kaynakların git gide azalmasıdır.

İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin sağlanmasında önemli bir unsur olan iç denetim fonksiyonu, örgütlerin kültüründe ve yönetim anlayışındaki değişimlerin neticesinde, her geçen gün önem kazanmaktadır. İç Denetçiler Enstitüsü'nün 2003 yılında yaptığı araştırma da Fortune 1000'de yer alan büyük ölçekli tüm firmaların %80'in de iç denetim fonksiyonu bulunduğu gözlemlenmiştir. (Harrington, 2004: 65)

İç denetim kavramı, 1994 yılından itibaren Türkiye gündemine özel sektör vasıtasıyla girmiştir. Türkiye'de Bankacılık Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, 5018 sayılı KMYKK ile kurumsal yönetim ve iç denetimin özel sektör ve kamu yönetimi alanında önem kazandığı görülmektedir (Uzun, 2010: 48)

Özel sektörde iç denetim faaliyeti 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Global örnekler doğrultusunda kamuda iç denetim faaliyeti ise, 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlamıştır.

Ayrıca IIA'nın faaliyet göstermeye başlaması diğer bir taraftan iç denetimin; etik kuralları ve standartları olan profesyonel bir meslek olarak gelişmesine ve önem kazanmasına neden olmuştur. 1947 yılında yayımlanan "İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi" zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve sonrasında 1978 yılında ilk "Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları" yayımlanmıştır. İç denetim faaliyetleri için belirlenmiş olan standartlarının 1 Ocak 2009 tarihinde yürürlüğe giren son şekli ise tüm Dünya'da iç denetim mesleğinin genel standartları olarak kabul edilmiş olan ve diğer taraftan birçok yasal düzenlemede devletler tarafından atıf yapılmakta olan bir temel düzenleme niteliği taşımaktadır (İDKK, 2009: 1)

## **1.5 Uluslararası İç Denetim Standartları**

IAA tarafından belirlenmiş olan Uluslararası İç Denetim Standartları, performans ve

nitelik standartları olarak iki bölümden oluşmaktadır;

- Nitelik standartları: Amaç, yetki ve sorumlulukların tanımlanması ve bağımsızlık, mesleki yeterlilik, dikkat, mesleki özen, objektiflik ve sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programlarının oluşturulması.
- Performans standartları: Faaliyetlerin yönetimi, bakiye riskin yönetimce üstlenilmesi, görevin yapılması, işin niteliği, gelişmelerin izlenmesi, görev planlaması, sonuçların raporlanması.

Konu standartlar uygulama önerileri ile de desteklenir ve iç denetçileri çalışmalarında yol göstericidir. (Uzun, 2008: 2)

İç Denetim Standartları, iç denetim konusunda gerçekleştirilen faaliyetlerin, danışmanlık ve güvence hizmetlerinin kalite ve garantisini sağlamaya yardımcı olan, ilke odaklı ve uyulması zorunlu bir dizi gerekliliktir. (IAA, 2011)

Standartların amacı;

- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye bir çerçeve oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır. (Yıldırım, 2009: 3)

## 1.6 İç Denetime Yön Verici Kurumlar

### - Uluslararası İç Denetim Enstitüsü - IIA:

1941 yılında ABD’de kurulmuş olan IIA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) iç denetim mesleğinin dünya çapında faaliyet gösteren en büyük meslek örgütüdür. Dünya çapında 165 ülkede 170.000’den fazla üyesi vardır. (İDBB, 2016)

IIA, mesleğin küresel sesi olarak mesleğin tanıtımı, sertifikasyon, araştırma ve eğitim, konularında global platformda en üst sırada yer almaktadır. (İDBB, 2016)

### - Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu - ECIIA:

1982 yılında kurulan ECIIA (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu) Avrupa’da 33 ülkede faaliyet gösteren ulusal iç denetim enstitülerinin profesyonel

temsilcisidir. Merkezi Brüksel'dedir. Konfederasyona sadece iç denetim enstitüleri üye olabilmektedir. Bireysel üyelik kabul edilmemektedir. (İDBB, 2016)

Konfederasyonun amacı, üye ülkelerde, iç denetim mesleğini, standartlarını, niteliklerini ve faydalarını, tanıtmak; Uluslararası İç Denetim Standartları ve meslek ahlak kurallarının özel ve kamu sektöründe uygulanmasını sağlamaktır. (İDBB, 2016)

Bu amaçla meslekle ilgili konularda araştırmalar ve danışmanlık yapar, konferanslar verir ve raporlar yayımlar. Avrupa Birliği Komisyonunun (European Commission) İç denetimle ilgili hizmetlerde daimi danışmanıdır. (İDBB, 2016)

- **Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü - INTOSAI:**

INTOSAI Emilio Fernandez Camus, Küba Sayıştay sonra Cumhurbaşkanı girişimiyle 1953 yılında kurulmuştur.Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Örgütü (INTOSAI) denetim topluluğu için bir şemsiye örgüt olarak faaliyet göstermektedir. INTOSAI özerk, bağımsız ve siyasi olmayan bir organizasyondur. (INTOSAI, 2016)

Türkiye ise 1965 yılında oluşuma katılmıştır.

- **Türkiye İç Denetim Enstitüsü - TİDE:**

Şirket yönetim kurullarının ve üst düzey yöneticilerinin stratejik iş ve çözüm ortağı olan iç denetçilerin meslek örgütü "Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)", iç denetim mesleğinin ve profesyonellerinin uluslararası standartlar ile uyumlu, küresel seviyede yetkin uygulaması için güvence oluşturmaktadır. (TİDE, 2016)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, mesleğin profesyonellerinin yetkinlikleri, finans ve reel sektör şirketlerimiz ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi, düzenleyici otoritelerin düzenlemelerinin uygulamadaki uyum kalitesi, mesleğin akademik gelişimi için çeşitli hizmetler sunmaktadır. (TİDE, 2016)

- **Kamu İç Denetçiler Derneği - KİDDER:**

Dernek, üyelerinin mesleki, ekonomik, sosyal ve kültürel alandaki ihtiyaçlarını karşılamak, hak ve menfaatlerini korumak, geliştirmek ve desteklemek, mesleki sorunlarının çözümüne yardımcı olmak, Kamu sektöründeki iç denetim faaliyetinin tarafsız ve bağımsız olarak yetkin, dürüst bir şekilde icra edilebilmesi ve iç denetçilik mesleğinin gelişmesi, güçlü ve etkili bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere ortak bir platform oluşturmak, üyelerine bu

konularda destek vermek ve yardımcı olmak, iç denetime ilişkin mevzuat ve denetim uygulamalarının iyileştirilmesi için öneriler geliştirmek, mesleki ve bilimsel nitelikli çalışmalar yapmak veya yaptırmak amaçlarıyla kurulmuştur. (İDBB, 2016)

## **1.7 Uygulanma Alanlarına Göre İç Denetim**

İç denetim faaliyetleri 5 temel alanda uygulanmaktadır.

### **1.7.1 Uygunluk Denetimi**

Bir kurumun finansal işlemlerinin ve tüm faaliyetlerinin kurallara, mevzuata ve yönetmeliklere uygunluğunu belirlemek amacıyla kontrol edilmesi, uygunluk denetiminin esaslarını oluşturmaktadır. (Alptürk, 2008: 22)

Uygunluk denetimi, organizasyonun mali işlemleri ve faaliyetlerine odaklanır. Süreç sonucunda sonuçlar yalnızca yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.

Bu denetim türü iki bileşenden oluşmaktadır;

- Harcamalar ve mali işlemlere ilişkin kararların, amaç ve süreçlere, performans süreçlerine ve stratejik planlara uygunluğunun incelenmesi, değerlendirilmesi ve
- Harcama sonrasında işlemlerin ilgili mevzuata, hedef ve politikalara uygunlukların denetlenmesidir. (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 125)

### **1.7.2 Performans Denetimi**

Performans denetimi; kurumdaki yönetim ekiplerinin tüm kademelerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve kontrolünde, etkinlik ve verimliliğin değerlendirilmesidir. (Aksoy, 2008: 84)

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'ne (INTOSAI) göre; performans denetimi kamu yönetiminin performansını, etkililiğini, verimliliğini, ekonomikliğini, incelemeye odaklanmıştır. Performans denetimi sadece belirli mali işlemleri değil, Kurumların yönetsel ve örgütsel tüm eylemlerini kapsar. (INTOSAI, 1998: 3)

Başka bir deyişle, performans denetimi; hayal gücü, esneklik ve analitik düşünme

becerisi gerektiren karmaşık bir inceleme faaliyetidir. (Coşkun ve Karabeyli, 2007: 8) Mevzuatlarda yer alan standartlar, günümüzde performans denetiminin gelişmesini ve işlevini güçleştirebilmektedir. Bu nedenle performans denetimi, kalite güvence sistemlerine yönelik standartlar da dahil olmak üzere, birçok alandaki standartların birleştirilmesi anlamına gelmez. Bunun yerine gelişmeler, uygulamalar ve deneyim odaklı güncel bilgiler üzerine inşa edilmesi ve geliştirilmesi gereken bir denetim sistemidir. (Önder, 2008: 16-17)

### **1.7.3 Mali Denetim**

Mali Denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Mali denetim, denetçilerin yaptığı tüm incelemelerin mali bacağına oluşturmaktadır. Hesaplar ve hesapların kaynağını oluşturan finansal sistem ve süreçlerin ve kurumsal yönetim ve mali süreçlerin (iç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün) ve etik kurallarına uygunluğun incelenmesidir. (Aksoy, 2008: 84)

### **1.7.4 Bilgi Teknolojisi Denetimi**

Bilgi Teknolojisi Denetimi; stratejik hedeflere ve kontrol amaçlarına ulaşılması yolunda, kullanılan tüm bilgi sistemleri ve bu sistemlerle ilişkili kontrollerin yeterliliğine yönelik objektif bir güvence sağlamak amacıyla, bilgi teknolojisi sistemlerinin ve elektronik ortamdaki tüm süreçlerin incelenmesi, bulguların yeterli kanıtlarla desteklenmesi, değerlendirilmesi ve tüm bu çalışmaların sonuçlarının raporlanması sürecidir. (Alptürk, 2008: 23)

Buna ek olarak söylemeliyiz ki, teknolojinin sunduğu yeni çözümlerle, tüm inceleme süreçlerinde denetçiler tarafından denetlenmekte olan tüm veriler gittikçe elektronikleştiği için, denetçilerin BT denetimine verdiği önem git gide artmakta ve bu verilerin geçerliliğini, güvenilirliğini ve eksiksizliğini test etmeleri gerekmektedir. (Toraman, 2002: 2)

### **1.7.5 Sistem Denetimi**

Denetlenen süreç ve birimlerin amaçlarına ulaşmaları için, iç kontrol sistemlerinin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi, bunun yanı sıra denetlenen tüm birimlerin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin, kuruma fayda sağlama odağıyla analiz edilmesi, son

olarak tüm faaliyetlerin kalite ve uygunluklarının araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi ve eksikliklerinin tespit edilmesi yöntemleriyle incelenmesidir. (Arcagök ve Erüz, 2006: 205)

## **1.8 İç Denetimin Unsurları**

İç denetimin doğru ve eksiksiz olarak yerine getirilebilmesi için IAA tarafından belirlenmiş bazı unsurlarca gerçekleştirilmesi esastır. Bu unsurları şöyle özetleyebiliriz;

### **1.8.1 Bağımsız ve Tarafsız Olma**

İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı yanında bu faaliyetin objektif bir yaklaşımla yürütülmesi standartlar ve yasal düzenlemeler gereğidir. Bağımsızlık daha çok denetim faaliyetinin/denetim biriminin kurum içi konumuyla ve genel olarak denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi ve raporlanmasıyla ilgiliyken, tarafsızlık ilkesi, bağımsızlığa göre daha subjektiftir, kişiyle ilgilidir. Bu noktada en önemli rol iç denetçinin kendisine düşmektedir.

Bu iki ilkenin bulunmadığı veya zedelendiği durumlarda etkin ve yeterli işleyen bir denetimden bahsetmek mümkün olmayacağı gibi, böyle bir faaliyetin denetimden beklenen fonksiyonları ortaya koyması da söz konusu olmayacak ve denetim faaliyetinin güvence verme fonksiyonu zayıflayacak, hatta imkânsız hale gelebilecektir. (Midyat, 2007: 29-31)

Bağımsızlık; objektifliği veya objektiflik algısını bozabilecek her türlü olgudan uzak olmaktır. Objektiflik yani tarafsızlık için hem kişisel olarak iç denetçi, hem de kurum özverili bir çalışma sergilemelidir. Bu husus faaliyetten öte kişiye yani iç denetçiye özgüdür. İç denetçilerin görevlerini dürüst raporlamalarla yaparak, bu bilgilere herkesin güvenmesini sağlayacak bir şekilde yapmaları ve bu ürünün kalitesinden taviz vermeden yapabilmeleri için objektiflik çok önemli bir unsur ve tarafsız bir zihinsel tutumdur.

İç denetçilerin düşünceleri, görüşleri, değerlendirmeleri, fikirleri ve tavsiyeleri kurumun amaçlarına ve tüm çalışmalarının gelişimine katkı sağlayan en temel danışmanlık faaliyeti olarak kuruma katkı sağlar. Kurumlar halihazırda varolan hata ve sorunlar için düzeltici tedbirlerini ve / veya geleceğe yönelik stratejilerini planlarken bu bilgilerle çok daha

kolay ve doğru kararlar alabilir. İç denetçilerin bu profesyonel bakış açısıyla tamamladığı çalışmaları, objektif kriterler temelinde ve profesyonel çalışmaları sonucunda tarafsız ve adil bir sonuç ortaya çıkaracaktır. (Punjab Local Government (İnternal Audit) Rules, 2004: 385)

Fonksiyonel bağımsızlık sıralayacağımız hususlarla, kanunlar ve çeşitli mevzuatlarda yer almaktadır;

- İç denetçilerin devam eden görevleri dışında, bir göreve atanmaları mümkün değildir. Ancak ve ancak iç denetçinin talebiyle yeni bir görevlendirme yapılabilir.
- İç denetçilerin görev tanımları, kanunlar, yönetmelikler ve iç denetim birimine ait yönergelerde çerçevelenmiş olup, bunlar dışında görevlendirilemezler.
- İç denetim birimleri, planlama, yürütme, raporlama ve izleme gibi denetime dair tüm süreçlerde görevlerin yerine getirirken bağımsızdır. (Güler, 2010: 145)

Bağımsızlığın iç denetim süreçlerinde en temel değer olabilmesi için, iç denetim birim başkanı fonksiyonel olarak denetim komitesine (ya da benzer bir organa), idari olarak ise kurumun icra başkanına (ya da bu düzeyde bir kişiye) bağlı olması öngörülmüştür. Kurumların yönetsel süreçlerinin etkinliği ve operasyonel, teknik, finansal ve idari riskler gibi her türlü riski iyi yönetmesi için yeterliliği, yeterli kaynaklar ve yetkin personelle donatılmış, bağımsız bir iç denetim ekibi ve süreciyle varolabilecektir. (Yükseköğretim Kurumu, 2010)

Bu nedenle, iç denetçinin bağımsız ve tarafsız olarak görevini ifa edebilmesi ve iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınabilmesi için, iç denetçilikle ilgili görevden alınma, özlük hakları ve atanma ilgili tanımlanmış olan tüm düzenlemelerin, iç denetçilerin bağımsızlıklarını destekleyecek yapıda olması büyük önem taşımaktadır. (Gösterici, 2006: 182)

### **1.8.2 Organizasyona Değer Katmayı ve Organizasyonun Gelişimini Amaçlama**

İç denetimin klasik teftiştten en büyük farklarından birisi ve en önemli işlevsel özelliği; çalışmalarının odağında yapılan tüm çalışmalarla kuruma değer katılmasının amaçlanması ve kurum faaliyetlerin geliştirilmesinin olmasıdır.

Bu amaç doğrultusunda ise denetim faaliyetinin kapsamı, yalnızca mevzuata

uygunluk kontrolü ya da geçmişe yönelik suistimal, hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasıyla sınırlı kalmayarak, kurumun tüm faaliyet, işlem, süreç, raporlama, idare ve operasyonlarının daha etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesine katkıda bulunması olarak genişlemektedir. (IAA, 2011)

Denetimin esas amacı ve odak noktası, denetlenen birimlerin çalışan ve yöneticilerinin hatalarının sorumluların cezalandırılması ve ortaya konulması değil, kurumsal faaliyetlerin, çalışmaların geliştirilmesidir. İç denetimde temel amaç, kurumsal faaliyetlerin planlanması ve yürütülmesinde önceden belirlenmiş amaç ve politikalar ile ilgili düzenlemelere uyulmasının, kaynakların verimli, ekonomik ve etkili kullanılmasının, bilgilerin zamanında elde edilebilirliğinin, bütünlüğünün ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır. (Midyat, 2007: 29)

### **1.8.3 Danışma ve Güvence Merkezi Olma**

Güvence hizmetlerini; etkin risk yönetimi yapılması ve yönetim ve kontrol süreçlerinde bağımsız bir değerlendirme yapabilmek için bulguların tarafsızca incelenmesi olarak özetleyebiliriz. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir. (Gönülaçar, 2007: 7)

Danışman rölüyle iç denetim, organizasyonun süreç ve sistemlerini iyileştirmeye, tüm faaliyetlerine değer katmaya, etkin ve doğru risk yönetiminin yapılmasını sağlamaya ve yönetim sürecinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmeye ve arttırmaya yönelik bulgu ve öneriler sunar. Bu doğrultuda iç denetçilerin denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmaları ve böylece tarafsızlıklarını koruyabilmeleri bakımından, danışmanlık görevlerinin sadece denetim sonuçları ile sınırlandırılması önerilmektedir. (Gösterici, 2006: 183)

### **1.8.4 Risk Odaklı Olma**

Günümüzde sürdürülebilir, kaliteli ve güvenilir hizmetlerin sağlanabilmeleri için amaçlara yönelik stratejik planlamaların yapılması ve önceliklerle hedeflerin tanımlanması ve bunlara göre süreçlerin iyi yönetilmesi en önemli unsurlardır. Kurumların kısa ve uzun vadede stratejilerini gerçekleştirebilmeleri için hizmetlerini aksatacak ve güvenilirliklerine

zarar verebilecek faktörlerin belirlenmesi ve yönetilmesi de kritik hususlardandır. Bu yaklaşım sonucunda ortaya çıkan “Risk Yönetimi” kavramı ise hızla önem kazanmaktadır. (Yereli, 2007: 18)

İşletmenin risk tespiti, derecelendirmesi ve en az zararla hedefine ulaşmasına yönelik planlama yapabilmesi ancak ve ancak risk yönetimi ile mümkündür. 5018 sayılı KMYKK ile iç denetim de bu doğrultuda yönünü değiştirmiş, kontrol fonksiyonu olmaktan, stratejik girdiler sağlayan ve risk yönetimi yapan bir fonksiyona doğru evrilmiştir.

İç denetim, kontrol, risk yönetimi ve tüm yönetim süreçlerini değerlendirir. Kontrol, yönetim ve en önemlisi risk yönetimi alanlarında güçlü sistemler kurgulayamamış kurumların, uzun vadede başarısız olacakları ise engellenemez bir gerçektir. Şüphesiz ki kurumların belirttiğimiz boyutları, en iyi iç denetçiler tarafından gözlemlenebilmekte ve yorumlanmaktadır.

Kurumların yıllık denetim programları günümüzde risk odaklı hazırlanmaktadır. Denetim önceliklerinin belirlenmesi ve kullanılacak kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlatılarak bir planlama yapılması hedeflenmektedir. İç denetim planları üç yıllık olarak planlanmaktadır. Bu planlar, kurumların tüm faaliyetlerinin ve öngörülebilir tüm risklerinin kapsamlı olarak incelemesi ve analizi yapıldıktan sonra hazırlanmaktadır.

Faaliyetler arasında kurum için en yüksek riski oluşturanlar; yani coğrafi bölgeler, özel projeler, iş süreçleri ve iştirakler; düşük riskli alanlara göre iç denetimin çok daha fazla odaklandığı noktalar. Aynı doğrultuda; düşük riskli alanlar, alanlara göre daha aralıklı iç denetimden geçmektedir. Çünkü iç denetimin temel görevlerinden bir diğeri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olmasını sağlamak ve bu konuda üst yönetime objektif güvence sağlamaktır. (Yükseköğretim Kurumu, 2012)

### **1.8.5 Standartlarla Yürütülme**

İç denetime ilişkin standartlar ABD İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları adıyla dünya çapında genel kabul görmüş standartlardır. (Özeren, 2000: 6-7)

İç denetim standartları; iç denetim uygulamalarını olmaları gerektiği şekilde temsil eden temel ilkeleri tanımlamak; iç denetim faaliyetleri için katma değer yaratmaya ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak; iç denetimin performansının değerlendirilmesine uygun bir ortam oluşturmak ve kurumsal süreç ve faaliyetlerin gelişimini hızlandırmaktır. (TİDE, 2008)

## **1.9 İç Denetim Sürecinin İşleyiş Şekli**

İç denetim; bir kurumun yöneticilerinin, idaresinde görevli oldukları tüm süreçlerin hata veya hile olan veya tutumlu ve verimli olmayan işlemlerin yapılması olasılığını minimuma indirecek şekilde gerçekleşeceğine dair güvence sağlayan fonksiyonel bir araç ve iç kontrol sisteminin verimlilik ve etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi sonrası yönetime sunulan bağımsız bir rapordur. (Hepworth, 2003: 3)

Bu doğrultuda iç denetim, IAA tarafından belirlenmiş uluslararası standartlar ve süreçler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. 5 adımda tanımlanan bu süreci şöyle özetleyebiliriz:

### **1.9.1 Planlama**

Denetim sürecinin ilk adımı olan planlama aynı zamanda da en önemli adımdır. Planlama süreci; hedefler ve kaynaklar temelinde denetim evreninin tanımlanmasıyla başlar. Bu aşamadan sonra denetim alanları ve risk kriterleri belirlenir, risk derecelendirmesi yapılır ve bu derecelendirme doğrultusunda denetim alanları arasında önceliklendirilme yapılır.

### **1.9.2 Hazırlık ve Başlangıç**

Denetime başlamadan önce hazırlık aşamasında, denetim sürecinde yer alacak yöneticiler ve ilgili personelle bir başlangıç toplantısı düzenlenir. Bu toplantıda; denetimin amacı, kapsamı, hedefi, iş planı, ilgili personelden ve idareden süreç boyunca beklenenler ve denetim bulgularının değerlendirilme ve raporlanmasına ilişkin izlenecek yöntemler konusunda mutabakat sağlanır.

### 1.9.3 Yürütülmesi

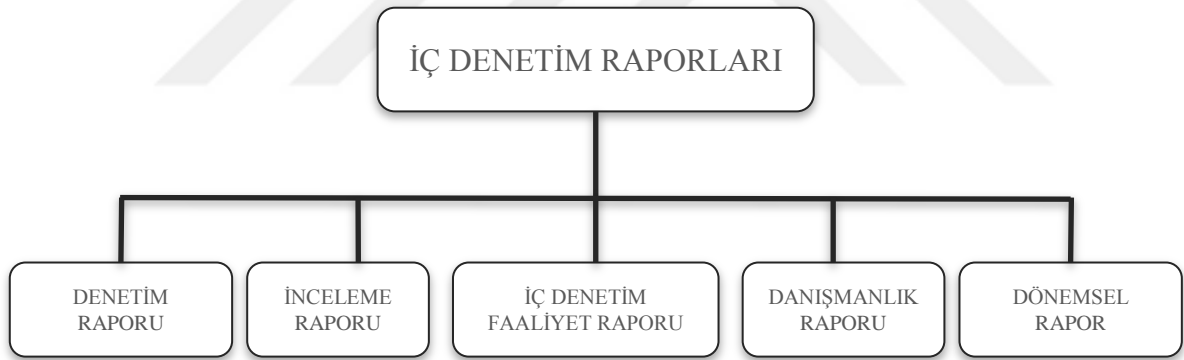
Hazırlık aşamasındaki planlamalar doğrultusunda denetçiler, yaptıkları denetimin sonuçlarının doğruluğunu kanıtlayacak bilgi ve kanıtları toplar, analiz eder, yorumlar ve belgeler. Denetçiler bu belgeleri raporlamadan önce, denetim tavsiye ve bulgularına güçlü bir temel oluşturacak şekilde, bilgilerinin konuya uygun, nitelikli, yararlı ve yeterli olduğundan emin olmalıdır.

### 1.9.4 Raporlama

Denetçiler denetim süreci boyunca periyodik olarak ve denetim sürecinin sonunda nihai olarak bulgularını üst yönetime raporlarlar.

Denetime ilişkin olarak iç denetçiler tarafından hazırlanan denetim raporları aşağıdaki gibidir.

**Şekil 1 : İç Denetim Birimleri ve İç Denetçiler Tarafından Hazırlanan Rapor Türleri**



Kaynak: Gök ve Akar, 2014: 11

### 1.9.5 İzleme

İç denetçiler, denetim raporlarını yöneticilere sunduktan sonra, yöneticiler tarafından sunulan raporlara ilişkin planlanması beklenen aksiyonların gerçekleşme durumunu takip eder. Yöneticilerin bu süreçteki temel sorumluluğu denetim raporlarında yer verilen önerilerin aksiyon planında yer almasını sağlamak ve planlanan faaliyetlerin hayata geçmesi için gerçekleştirilen aksiyonları, iç denetim birimi yöneticisi ile düzenli olarak paylaşmaktır.

Bu sürecin son aşaması ise iç denetim birimi yöneticisinin aksiyonlarla gerçekleşen ilerlemeyi üst yönetime raporlamasıdır.

### **1.10 Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi**

Global örnekler ve değişim trendeleri şüphesiz ki ülkemizde de etkilerini göstermiştir. Türkiye 1999’da Helsinki Zirvesi’nde Avrupa Birliği (AB)’ne resmen aday ülke olarak kabul edilmiştir. Bu adaylık süreci, bir çok konuda olduğu gibi mali uygulamaları konusunda da bir dizi iyileştirmenin yapılmasına vesile olmuştur.

Bu doğrultuda, iç denetimin bir parçası olarak yapılan risk yönetimi ve iç denetim uygulamalarının risk odaklı planlanmasının önemi gittikçe artmış ve denetimin etkinliğinin bu yöntemlerle artırılması hedeflenmiştir. Günümüzde ise iç denetim sonucundaki beklenti; geçmişte olan hata ve hileler hakkında tespitinde bulunmasının tam aksi olarak, öngörülerde bulunarak, risklerle birlikte fırsatları da ortaya koyması yönündedir. Risk yönetimi, kurumsallaşma ve kontrol bu doğrultuda iç denetimin yeni boyutları olmuştur. (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 32)

Ayrıca Dünya Bankası ile yapılan kredi anlaşmalarında, IMF’ye verilen niyet mektuplarında, OECD ile gerçekleştirilen programlar kapsamında iç kontrol, performans esaslı bütçeleme, stratejik planlama, iç denetim ve dış denetim, alanlarında yapılması taahhüt edilen hususlar da yer almıştır. (Bilge ve Kiracı, 2010: 82)

#### **1.10.1 5018 Sayılı Kanun ve Kamuda İç Denetime Detaylı Bakış**

Ülkemizde AB uyum süreci öncesinde Kamu’da yalnızca Sayıştay tarafından yapılan klasik dış denetim süreçleri faaliyet göstermekteydi. Kamu kurumlarında yer alan teftiş kurulları; işlem hizmet ve personel süreçleri denetimi, teftiş denetimi ile mali ve yasalara uygunluk denetimi yapmaktaydı. Kontrolör, müfettiş ya da denetmenler bu süreçleri soruşturma, inceleme ve birim teftiş faaliyetleriyle gerçekleştirmekteydi.

Ancak AB uyum sürecinde planlanan iyileştirmeler doğrultusunda Kamu’da iç denetim kavramı da yerini aldı. Bu nedenle 24.12.2003 tarihinde yasalaşan 5018 sayılı Kamu

Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili diğer düzenlemeleri Kamu'da iç denetimin miladıdır diyebiliriz.

Türk devlet muhasebesi sisteminde, 2004 yılına kadar muhasebe kayıtlarının tutulmasında bütçe kontrolüne yönelik nakit esaslı benimsenmiş ve kullanılmıştır. 5018 sayılı kanun ile bu sistem değişmiş, tahakkuk esaslı kayıt yöntemine geçilmiştir.

İç denetim, yönetimde hataları önlemek, riskli ve güçsüz yönleri tespit etmek, yönetim sistemlerini geliştirmek, yönetime değer katmak ve iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırmak amacıyla 2004 yılından itibaren kamu yönetiminde yerini almaya başlamıştır. (Gönülaçar, 2008: 2)

Bu doğrultuda KMYKK 2006 yılında yürürlüğe girmiş ve böylece performans esaslı bütçeleme, stratejik planlama, iç kontrol, yönetsel hesap verebilirlik, iç denetim, raporlama ve şeffaflık gibi mali yönetim ve kontrol uygulamaları gibi kavramlar kamuda konuşulmaya başlanmıştır.

Kamu'da iç denetim KMYKK'nın 63. Maddesinde, AB uyum sürecinin genel bakış açısına paralel olarak; "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 tanımlanmış ve yapılacak iyileştirmelerin rotası da bu şekilde belirlenmiştir.

5018 sayılı kanunda denetim faaliyetleri; dış denetim ve iç denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Kanunlar doğrultusunda dış denetim faaliyetleri Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetim faaliyetinin "iç" olma özelliği, kurum içinde ve kurum adına yapılıyor olmasından kaynaklanmaktadır (Midyat, 2007: 28)

Ülkemizde, iç denetim ile ilgili mevzuat (KİMİK), KMYKK ile birlikte üç düzeyde oluşturulmaktadır;

- *Birincil düzey mevzuat*; 5018 sayılı kanundur. Bu kanunda iç denetimi tanımlanmış, kimler tarafından yürütüleceği ve sonuçlandırılacağı belirlenmiştir.
- *İkincil düzey mevzuat*; yönetmelik ve kadro tahsis kararlarıdır. KMYKK'ya uygun

olarak yürütücülerin atanması, eğitim ve sertifikasyon süreçleri ve araçları, çalışma usulleri bu kararlarla tanımlanmaktadır. Ayrıca yürütücülerin koordinasyon merkezi olan İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu (İDKK) üyelerinin atanma usulleri, çalışma yöntemleri, görevleri gibi hususlarda düzenlemeler de bu kararlarla belirlenmektedir.

- *Üçüncül düzey mevzuat ise; İDKK tarafından yayımlanan ilkeler ve tebliğlerdir. Bu yayımlarla iç denetimin nasıl yapılacağı, denetim yapılırken izlenecek usul ve şartlar, denetim esnasında uyulacak standartlar, raporlama usulleri gibi hususlar hakkında düzenlemeler tanımlanmaktadır. (Şahin, 2008: 291)*

KİMK mevzuatı mali yönetim ve kontrolü, büyük ölçüde Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) modeli ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) rehberleri doğrultusunda düzenlenmektedir. (AB İlerleme Raporu, 2015)

Özetle Türkiye 2002'de KİMK stratejisi ve bir eylem planı olarak kabul edilmiştir. Ancak stratejinin uygulanmasının düzenli olarak izlenmesi ve raporlanmasına ilişkin hâlihazırda bir mekanizma bulunmamaktadır. (AB İlerleme Raporu, 2015) Ve bu noktada ülkemizde KİMK konusunda ilerlemeler planlanan hızla gerçekleştirilememektedir.

Maliye Bakanlığında iki merkezi uyumlaştırma birimi (MUB) KİMK uygulanmasını gözetmektedir.

- Mali Yönetim ve Kontrol (MYK) alanından sorumlu MUB, metodolojik rehberlik sağlamakta ve bakanlıkların MYK uygulamalarını koordine etmektedir. Bütçe kullanıcılarına yönelik yıllık bir anket temelinde hükümete yıllık genel faaliyet raporu hazırlamaktadır. Bununla birlikte, hükümet bu rapora dayalı herhangi bir karar almamaktadır.
- İç denetimden sorumlu Merkezi Uyumlaştırma Birimi ise, icracı bakanlıklarda iç denetimin uygulanmasını koordine etmektedir. Rapor döneminde bazı düzenlemeler ve el kitapları yayımlamış ve bazı birimlerin kalite güvence alanında dış değerlendirmesini gerçekleştirmiştir. Ayrıca yıllık genel yönetim iç denetim raporu yayımlamaktadır. MUB'ların idari kapasitelerinin giderek güçlendirilmesi gerekmektedir. (AB İlerleme Raporu, 2015)

Kamu'da iç denetimde geline noktanın detaylı analizine ilerleyen bölümlerde odaklanılacaktır.

## 2 BÖLÜM: TÜRKİYE KAMU YAPILANMASI ÖZELİNDE İÇ DENETİM

Son yüzyılda yaşanan küresel ve bölgesel krizler, teknolojik ve sosyo-ekonomik gelişmeler, big data, bilgiye erişme ve iletişime-etkileşime geçme hızı ve bunun toplumlara ve organizasyonlara etkilerine ilk bölümde detaylıca değışmiştir.

Ancak şüphesiz ki en büyük zihin haritası değışimi ve en radikal farklılık geleneksel kamu yönetimi anlayışında etkilerini göstermiştir. Bu dönemde kamu mali yönetiminde ve KMY sistemin denetlenmesinde hesap verme sorumluluğu ve bu doğrultuda ortaya çıkan mali saydamlık konu başlıklarına odaklanılmıştır. Tüm bu gelişmeler doğrultusunda bir çok ülke, üye oldukları uluslararası organizasyonların sağladığı katkılar ve yaptıkları yönlendirmeleriyle yeni bir kamu yönetimi anlayışı benimsemiş ve bu çerçevede kamu denetim sistemlerinde köklü değışiklikler yapmışlardır. (Gök ve Akar, 2014: 45)

Kamu sektöründe denetim süreci, hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesi bakımından da önemli bir konuma sahiptir. Çünkü, halkı temsil eden meclisler ile vatandaşlar ve hükümetler kamusal kaynakların daha etkin, verimli ve yasalara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını bilmek istemektedir. Çağdaş demokrasilerde kamu yöneticileri yasalarla belirlenen çerçevelerle yine yasalarla belirlenen merciiilere ve vatandaşlara hesap vermekle yükümlüdürler. Halkların, devletlere duyduğu güvenin artmasına yönlilik büyük bir önem taşıyan bu kavramlar, demokrasilerin temel yapıtaşlarından biri haline gelmiştir. Denetim mekanizması bu noktada yerine getirdiği denetim ve kontrol süreçleri sonucunda sunulan raporlarla hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine önemli katkılarda bulunmaktadır. (Mutluer, vd., 2011: 287)

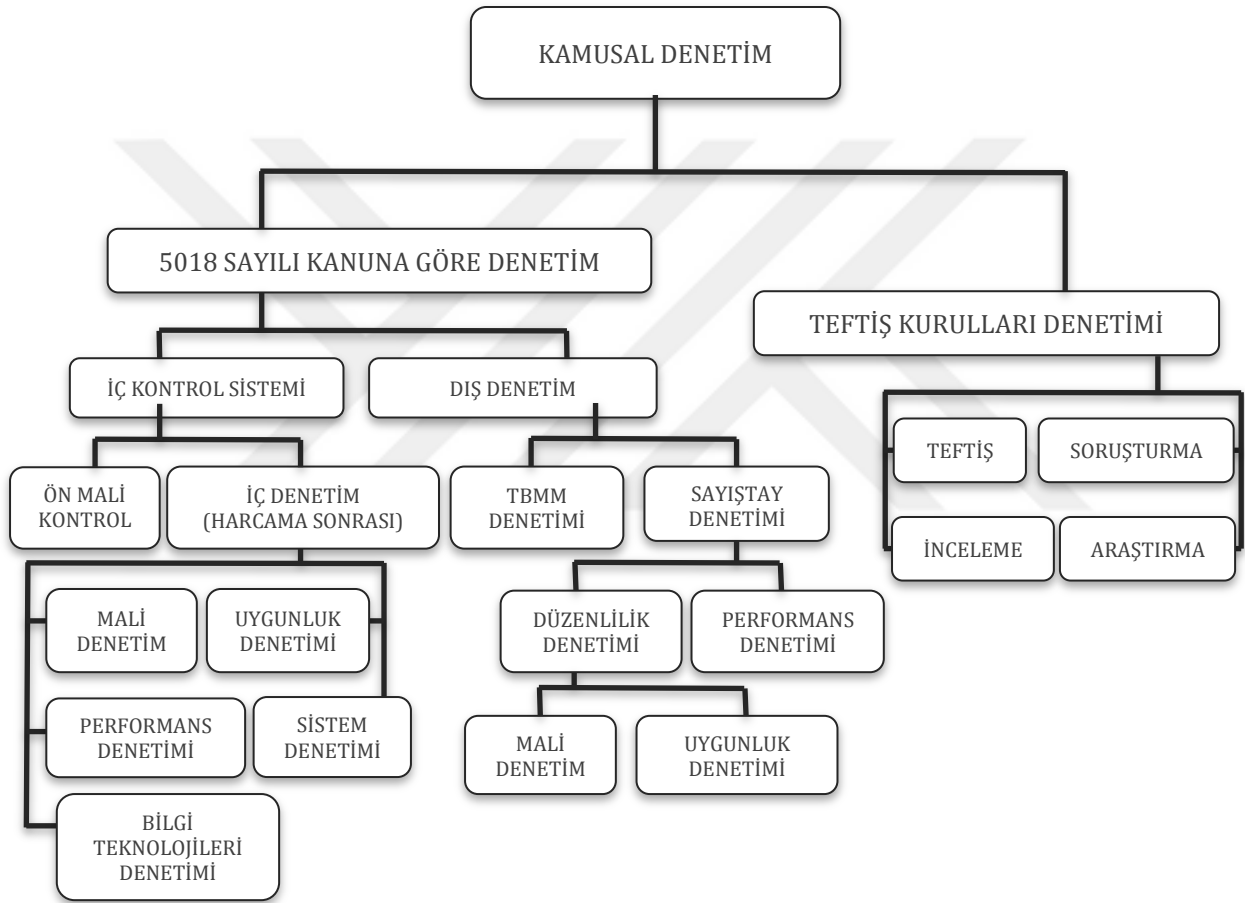
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (ISSAI), ‘güçlü bir kamu yönetimi sisteminin temel yapı taşlarından biri’ olarak değerlendirdiği kamu sektöründe iç denetim fonksiyonunun kurumsal risklerin izlenmesini sağladığını, iç denetim ve kurumsal yönetim mekanizmalarını güçlendirdiğini belirtmektedir. (Holt, ve DeZoort, 2009: 62)

Kamusal denetimin bir diğer işlevi ise; kamu kaynaklarını kullananların, faaliyetlerini etkinlik, verimlilik ve tutumlulukla sürdürüp sürdürmediklerinin değerlendirilmesini de

kapsayan, hesap verme sorumluluğu ile ilişkili ve bu temelde kurulu bir süreci içermektedir. (Özer, 1997: 14-15)

Ülkemizde kamu denetiminde üç tür örgütlenme modeli yapılandırılmıştır; teftiş kurulları denetimi, iç kontrol 'ön mali kontrol' ve iç denetim ve dış denetim yani 'sayıştay denetimi' olarak adlandırılmaktadır.

**Şekil 2 : Türkiye’de Kamu Denetimi**



Kaynak: Gök ve Akar, 2014: 11

## 2.1 Kamuda İç Denetim İhtiyacı

Günümüz toplumsal yaşamındaki gelişmeler, Kamu Yönetimini de etkilemekte, şeffaflık, hesap verebilirlik, ve bu doğrultuda değişen denetim bakış açısı, yasal düzenlemelerle git gide önemini arttırmaktadır.

Denetimde; düzenlilik denetiminden performans denetimine doğru, risk odaklı olma, etik, katılım gibi değerlerin de etkisiyle BT denetimine doğru büyük değişimler yaşanmaktadır. Yeni yapıda genişlemiş kapsamı, yaklaşım tarzı ve yöntemleri gelişen, değişmiş yönetim anlayışı sonucunda standartları uluslararası hale gelen denetim sistemi, devletin en temel fonksiyonlarından biri olmuş ve önemi her geçen gün artmaktadır. (Okur, 2010: 571-572)

Tüm dünya ile birlikte ülkemizin de iyileştirme çalışmalarına odaklandığı kamu yönetiminde yeni iç denetim yaklaşımı yeni uygulamalarıyla hayata geçirilmeye devam etmektedir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'ne göre; kamu sektörünün işlemleri, kararları ve eylemleri yasalar gereği açık yapılmalıdır. (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2012: 5)

Bu doğrultuda 3 temel ihtiyaca odaklanılmaktadır:

- Bilgilerin izlenmesini kolaylaştırmakta ve erişimi hızlandırmak için daha az belge ve zaman kaybıyla daha çok ve nitelikli bilgi verilmesi,
- Bilgi paylaşımı ve raporlamada, net, anlaşılır ve sade bir dil ve üslup kullanılması,
- Tarafsız ve doğru bilgilerin olması.

Tüm bu hususlar hayata geçtiğinde hızlıca saydamlığı da arttırmakta ve en büyük etkisi olarak stratejik yönetimde yönetim anlayışına konumlandırmaktadır. (Alt ve Lassen, 2006: 1404)

## **2.2 Dönüşüm Sürecinin Tetikleyicisi Olarak AB Adaylık Süreci**

2003 yılından günümüze yaşanan süreç göstermektedir ki, Türkiye'de KİM konusundaki tüm gelişim ve iyileştirmeler, resmen Avrupa Birliği(AB)'ne aday ülke olarak kabul edilmemizden sonra başlamıştır.

Kontrol ve mali yönetim alanındaki yasal düzenlemeler AB mevzuatı ile uyumlaştırılması yönünde planlanmış, süreç ve sistemlerin benchmarkı da yine bu süreci başarıyla tamamlamış ülkeler olmuştur.

Özetle, bu kapsamda uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) kontrol ve mali yönetim sistemlerini tamamiyle yeni bir anlayış çerçevesinde değiştirmiştir.

5018 sayılı Kanun ile kamu kurumlarında gerek yönetim gerekse denetim konularında

reform niteliği taşıyan önemli değişiklikler yaşanmış ve daha hesap verebilir ve şeffaf bir yapının sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. (Akpınar, 2011: 286)

Şüphesiz ki, AB Adaylık süreci, ülkenin daha verimli ve insan odaklı olmasını tetiklemesinin yanı sıra, özellikle kamu mali yönetiminde bir dönüşüm sürecinin temeli olmuştur.

### **2.3 5018 Sayılı KMYKK Sonrası Kamuda İç Denetimde Neler Değişti?**

5018 Sayılı KMYKK 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kamu sektöründe iç denetim ise ilgili kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67. maddeleri ile iç denetim kamu sektöründe yerini almıştır.

1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu’ndan farklı olarak bu kanunla, finansal yönetim yapısı da düzenlenmiştir. Esas olarak mali usulün düzenlendiği 1050 sayılı kanunda, mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmıştır. (Saraç, 2005: 27)

Teftiş sistemi Türk Kamu Yönetiminin bir parçası olarak, “iç denetim” adı verilen bu kavramla ilgili kanun sonrasında tanışmıştır. AB müzakereleri çerçevesinde 32. fasıl olarak adlandırılmış olan kapsamda “Mali kontrol” başlığı altında iç denetime ilişkin hususlar düzenlenmiş ve aksiyonlara yönlendirilmiştir.

5018 sayılı KMYKK’da iç denetim yeni bir kurum olarak düzenlenmiştir ve yeni sistem doğrultusunda iç denetim süreçleri, kurumların üst yöneticileri tarafından atanan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmelidir. (Şahin, 2008: 290)

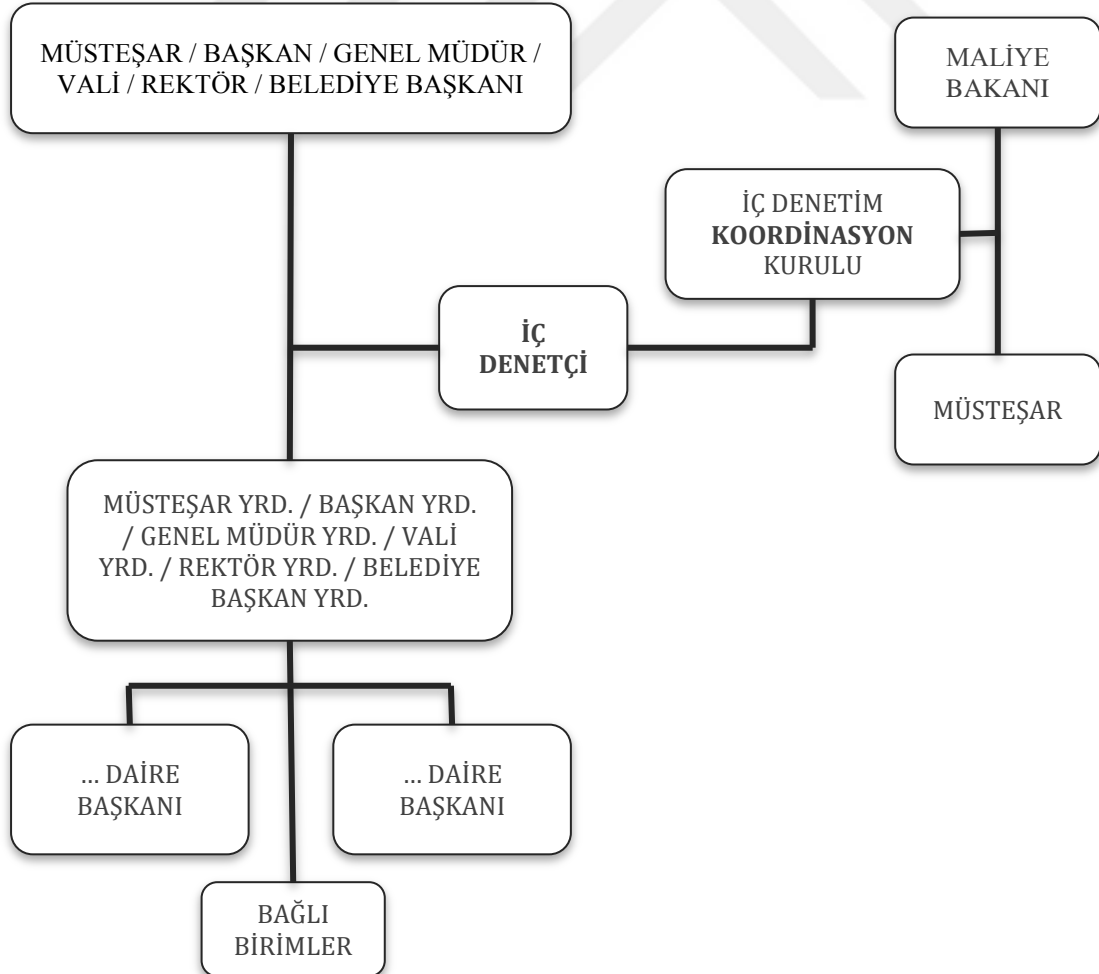
5018 sayılı KMYKK’nın öngördüğü iç denetim sistemi ile kamu yönetiminde sürekli ve planlı bir denetim anlayışı benimsenmektedir. Sürekli ve planlı olmayan teftiş temelli denetim sistemine göre henüz yeni ve teorik olarak da oldukça iyi tasarlanmış olan iç denetim sisteminin, uygulamada karşı karşıya olduğu önemli sorunlar bulunmakla birlikte, sistemin ilk defa genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarında hem objektif güvence sağlama hem de danışmanlık hizmeti vereceği öngörülmektedir. (Arslan, 2014: 8)

### 2.3.1 5018 Sayılı KMYKK'na Göre İç Denetimin Organizasyondaki yeri

İç denetim ekipleri, güçlü yapılarıyla, kurumlardaki yüksek denetim yükünü azaltmalı ve denetimdeki tekrarları yok etmelidir. (INTOSAI GOV 9100, 2004: 41) Türkiye'de kamu İç denetim faaliyetlerinin öngörülen amaç ve hedeflere ulaşmasında tasarlanacak ve uygulanacak olan temel öncelikler ve politikalar İDKK tarafından hazırlanmaktadır. Kurul mutabakatıyla kabul edilmiş olan Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi'nde paylaşılmaktadır. Kamu idarelerinden genel bütçe kapsamında olanlar, sosyal güvenlik kurumları, özel bütçeli idareler, ve mahalli idarelerdeki organizasyonel yapılanmada iç denetim birimleri üst yöneticiye doğrudan bağlı olmalıdır.

Kamu idarelerinin organizasyon yapısında iç denetim birimleri ve İDKK ilişkisi ise aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Şekil 3 : İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri



Kaynak: İDKK, 2008: 24

### **2.3.2 5018 Sayılı KMYKK'na Göre Görev Dağılımı**

KMYKK çerçevesinde iç denetim sürecinde görevli kişiler ve rollerini aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz;

#### **2.3.2.1 Üst Yönetici**

5018 sayılı KMYKK'ya göre, “Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve denetim sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.” (KMYKK)

Kanununun 57. Maddesine göre üst yöneticiler;

- Yeterli ve etkili bir denetim sisteminin oluşturulabilmesi için; dürüst bir yönetim anlayışına ve mesleki değerlere sahip olmalı,
- Finansal sorumluluk ve yetkilerin, yeterli ve bilgili yöneticilerle ekibe dağıtılmalı,
- Belirlenmiş standartlara tüm ekip tarafından uyulmasını sağlanmalı,
- Kanun ve yönetmeliklere aykırı faaliyetleri önlemeli,
- Uygun bir çalışma ortamı ve saydamlığı sağlayarak ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile yetki ve görevleri çerçevesinde sorumluğu almalıdır.

Ayrıca üst yöneticiler, her yıl işlemlerinin ve işlerin amaçlara, denetim düzenlemelerine, mevzuata ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun bir şekilde

gerçekleştirildiğini açıklayan bir iç denetim güvence beyanı düzenleyerek ve asıl faaliyet raporuna eklemelidir. (Arcagök ve Erüz, 2006: 166)

**Tablo 2: Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yöneticiler**

TEŞKİLAT YAPISI	ÜST YÖNETİCİ
Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör
Müsteşarlık	Müsteşar
Genel Müdürlük	Genel Müdür
Merkez	Merkez Başkanı/Genel Sekreter
Başkanlık	Başkan
Kurum	Başkan
Kurul	Kurul Başkanı
Enstitü	Başkan, Genel Müdür/Müdür

Kaynak: Aksoy, 2008: 31

### 2.3.2.2 İç Denetim Birim Yöneticisi

Kamu organizasyonlarında üst yöneticiye doğrudan raporlayan iç denetim ekip ve süreçlerinden sorumlu birim yöneticileri, denetim faaliyetlerinin kuruma değer katması ve kurumu geliştirmesi için, faaliyetlerinin bağımsız, tarafsız ve şeffaf olarak, kamu mevzuatına ve standartlarına uygun olarak yürülmesinden en üst seviyede sorumludur.

### 2.3.2.3 İç Denetçiler

İç denetçilere yönelik çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelik 12 Temmuz 2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Yönetmeliğe göre, “Kamu idarelerinde iç denetçiler üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaktadır. İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınırlar.”

İlgili yönetmeliğe göre, iç denetçilerin temel görevleri ise şunlardır:

- Objektif risk analizleriyle kamu idarelerinin kontrol ve yönetim yapılarını değerlendirmek,
- Kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkili kullanılması için incelemeler yaparak ve öneriler sunmak,

- Yapılan harcamaları takiben yasal uygunluk denetimini gerçekleştirmek,
- İdare tarafından yapılan harcamaların, finansal işlemlerle ilgili tasarruf ve kararların, politika ve amaçlara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek,
- Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek,
- Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek,
- Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmektir.

Ayrıca usulsüzlük ve yolsuzluk bulunduktan sonra ve üst yöneticiye veya duruma göre yetkili diğer mercilere iletilir ve iç denetçilerin görevleri böylece sona erer. İç denetçiler görevlerinde bağımsızdır ve hazırladıkları raporları direct olarak üst yöneticiye sunar. Üst yönetici ise bu raporları tekrar değerlendirir ve ilgili konuları, ilgili birimlere gönderir. (Önen ve Özmen, 2011: 105)

#### **2.3.2.4 Harcama Yetkilisi**

5018 sayılı KMYKK'ya göre, "Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir." Bu doğrultuda diyebiliriz ki; bütçeyle ödenek tahsis edilmiş tüm harcama birimlerinin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir ve bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel bir unsurdur.

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle gerçekleşmektedir ve bu kanunun 32. maddesinde tanımlanmıştır. Harcama talimatlarında; yapılacak işin konusu ve tutarı, kullanılabilir ödeneği, hizmet gerekçesi, süresi, gerçekleştirme usulü ve gerçekleştirmeyle görevli olan kişilerle ilgili bilgiler yer almalıdır.

### **2.3.2.5 Gerçekleştirme Görevlisi**

Harcama talimatı üzerine; mal veya hizmetin alınması, işin yaptırılması, teslim alma işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme konusunda gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluklarıdır. (Aksoy, 2008: 45)

Gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak en yakın üst kademe yöneticileri arasından ödeme emir belgelerini düzenlemek için görevlendirilebilirler. Bu görevle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler için ön mali denetimi gerçekleştirirler. Yapılan bu denetim sonucunda, gerçekleştirme görevlileri tarafından ödeme emri belgesi üzerine “denetim edilmiş ve uygun görülmüştür” notu düşülerek belge imzalanır. Kısaca diyebiliriz ki, bir giderin gerçekleştirilebilmesi için; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisi tarafından imzalanarak, tutarın hak sahibine ödenmesi gereklidir. (Ağdeniz, 2006: 81)

### **2.3.2.6 Mali Hizmetler Birimi Yöneticisi**

Mali hizmetler birim yöneticisi, kamu kurumlarında gerçekleşen faaliyetlerin finansal denetim ve yönetim mevzuatı ve diğer mevzuatlara uygun yapıda gerçekleştirildiğini, kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve etkin kullanımını sağlamak amacıyla iç denetim süreçlerinin devamlılığının sağlandığını, gereken önlemlerin alınabilmesi amacıyla düşünce ve önerilerin süreçlerde belirlenen zamanlarda üst yöneticiye raporlandığını, idarenin faaliyet raporunun “finansal bilgiler” bölümünde yer alan bilgilerin tam, doğru ve güvenilir olduğunu doğrulayan beyanı oluşturur ve sunar. (Arcagök ve Erüz, 2006: 167)

### **2.3.3 Denetim Organları**

Anayasa'nın 2. Maddesine göre; hukuk devleti olmanın bir gereği olarak devletin

teşkilat yapısında, yönetimin iş ve faaliyetlerini denetleyen kurum ve kuruluşlara da olmalıdır. Yargı, yürütme ve yasama erklerinin içinde yer alan muhtelif denetim birimleri, kendilerine verilen görev ve yetkiler çerçevesinde idareyi denetlemektedirler.

### **2.3.3.1 Devlet Denetleme Kurulu**

Anayasa'nın 108'inci maddesinde düzenlenen Devlet Denetleme Kurulu, "İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları, Devlet Denetleme Kurulu'nun görev alanı dışındadır" tanımı ile DDK'nın görev alanı tanımlanmıştır.

### **2.3.3.2 Sayıştay**

Sayıştay anayasal bir kuruluştur ve görev alanı 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. Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır" şeklinde tanımlanmıştır.

### **2.3.3.3 Başbakanlık Teftiş Kurulu**

BTK diğer teftiş kurullarının üzerinde bir üst kuruldur. Teftiş hizmetleriyle ilgili belirlenen esas ve yönetmlerin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi, teftiş sistemini geliştirmek, standartlardan sapmaları ve tekrarları önlemek için her türlü önlem alma yetki ve görevi Yönetmeliğin 54. Maddesiyle BTK'ya tanımlanmıştır.

#### **2.3.3.4 Yüksek Denetleme Kurulu**

Yüksek Denetleme Kurulu, Anayasa'nın 165. maddesindeki "Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir" ibaresiyle görevini sürdüren üst denetleme kuruludur.

#### **2.3.4 İç Denetçilerin Atanması ve Görevden Alınma Hususları**

İç denetçiler, sertifikalı adaylar arasından, üst yöneticilerin teklifi üzerine, bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından atanır ve aynı şekilde görevden alınır. Kamu idareleri itibarıyla iç denetçilerin sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İDKK tarafından hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenmektedir.

İç denetçilerin yetki ve sorumlulukları yönetmeliğin 16. maddesinde sayılmıştır.

"İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ" doğrultusunda kamu kurumlarında atanmış iç denetçi sayısının beş ve üzerinde olduğu durumlarda İDB kurulmasına yönünde uygunluk bulunmaktadır. Ayrıca, bu konuda Kurulun görüşünün sorulmasına ihtiyaç olmadığı ve kurulacak İDB'ye tayin edilecek başkanın Kurula bildirilmesinin uygun olacağı 07.01.2007 tarih ve 1 sayılı Kurul Kararı ile belirlenmiştir. İdarede iç denetçinin beşten fazla olması durumunda aralarından biri koordinasyonu sağlamakla görevlendirilir.

#### **2.3.5 İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları**

Meslek ahlâk kuralları; iç denetim uygulaması ve mesleğiyle ilgili ilkeler ve iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan 'davranış kurallarının bütünüdür. (İDKK, 2010)

Mesleğin bağımsızlığını ve serbestliğini zedelemeyen, ve herhangi bir baskı veya etki altında olmadan, denetim süreçlerinin en doğru şekilde gerçekleştirilmesini sağlayan prensipler, yükümlülükler ve değerlerin tümü, meslek ahlâk kurallarını oluşturur. Bu kurallar

bazı yasaklayıcı ve kısıtlayıcı, unsurları da kapsamaktadır. İç denetim ekipleri en etkin şekilde sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bu davranış standartlarına hiç bir taviz göstermeden tabi olmaları gerekmektedir.

### 2.3.6 İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Kurumun vizyonu Uluslararası ilk eve standartlarla uyumlu ve risk odaklı bir yaklaşım kullanarak, idarelerce sahiplenilen, desteklenen, katma değer yaratan, tüm denetim türlerinde yeterli kapasiteye ulaşmış, sürekli mesleki gelişimi teşvik eden ve gerçekleştiren, Kurul koordinasyonunda etkin bir bilgi ve iletişim ağına sahip olan iç denetim faaliyetlerinin kamu yönetiminde yer alması ve her geçen gün güçlendirilmesidir. (2014-2016 Kamu İç Denetim Strateji Belgesi)

Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren İDKK ise görevlerini 8 Ekim 2005'de Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren İDKK'nın Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğe göre yürütmektedir. Tüm rol ve sorumlulukların tanımlandığı yönetmeliğe göre, İDKK denetçiler veya idareler üzerinde yaptırım olan bir birim olarak değil, teklifleriyle ve önerileriyle koordinasyondan ve organizasyondan sorumlu bir birim olarak tasarlanmıştır.

İDKK'nın yedi üyedesini vardır. Üyelerden biri Başbakan'ın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakan'ın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakan'ın, biri İçişleri Bakanı'nın, başkanı dahil üçü Maliye Bakanı'nın önerisiyle beş yıl süreyle Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır.

İlgili yönetmelikle tanımlanmış olan, İDKK'nın görev tanımı ise şöyledir:

- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu olarak yıllık risk değerlendirmelerini yapmak ve risk odaklı denetim yöntemlerini bu doğrultuda geliştirerek yenilemek,
- Kamu kurumlarında iç denetim birimleri ve eğer varsa denetimle ilgili diğer birimler arasında işbirliğini kurmak,
- Usulsüzlük ve yolsuzlukların önlenmesi ve düzeltilmesi için gerekli önlemleri alabilmeleri için bu konuda kamu kurumlarına öneriler sunmak,

- Riskli konularda iç denetçiler tarafından plan dışı özel denetim gerçekleştirilmesi için kamu kurumlarına yol göstermek,
- İç denetçilerin gelişimlerini sürekli kılmak için eğitim programları organize etmek, bu programları sürekli olarak gözden geçirmek ve değişen ihtiyaçlara göre yenilemek,
- Üst yöneticilerle iç denetçiler arasında görüş ayrılığı yaşanması durumunda arabuluculuk yapmak,
- Kurumların iç denetim raporlarını değerlendirmek, sonuçları konsolide etmek, yıllık rapor haline getirerek Maliye Bakanı'na sunmak ve en son olarak kamuoyuna açmak,
- Kalite güvence programlarıyla iç denetim birimlerini, en az beş yılda bir değerlendirmeye tabii tutmak,
- İlçe ve belde belediyeleri için işlem hacimleri doğrultusunda iç denetçi atanması kararı almak,
- Kurulca hazırlananmış olan tüm yönetmelikleri, yılda en az bir defa gözden geçirmek ve güncellemek,
- Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak,
- İç denetçiler için etik kuralları belirlemek,
- İç denetçilerin atanmalarına ilişkin usulleri belirlemek,
- İç denetçilerin sertifikasyon sürecini izlemek ve düzenlemek,
- Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetçiler ve iç denetim birimleri tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek,
- İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak,
- İç denetçilerin, iç denetçilik itibarına aykırı davrandığını tespit eden raporlar kurula ulaştığı takdirde, bu raporları inceleyerek gerektiğinde iç denetçilerin sertifikasyon sürecini yeniden gözden geçirmek ve karar vermek.

Ayrıca 5018 sayılı KMYKK çerçevesince merkezi uyumlaştırma görev ve fonksiyonu iç denetim konusunda, İDKK tarafından yerine getirilmektedir.

#### **2.4 Kamuda İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi**

İç kontrol (yönetim kontrolü), iç denetim faaliyeti ve iç mali kontrol kavramları bir

bütünün parçasını oluşturmaktadırlar. (Tektüfekçi, 2011: 86) İç kontrol, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik güvence sağlamak için yönetim tarafından yapılandırılmış bir süreçtir. Bu kavramlar birbiriyle yakından ilişkili olmalarına karşın, birbirinden çok farklı süreçlerdir.

İç kontrol sistemi, kurumların belirledikleri amaç ve hedeflere etkin ve verimli bir şekilde ulaşmalarını ve bu amaçlara ulaşılacağını kanıtlayan yeterli ölçüde güvence veren husular dikkate alınarak oluşturulmuş yöntem ve usullerdir. Bu usul ve yöntemler sayesinde, iç kontrol tüm kurumlarda aynı şekilde ve aynı değerler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. İç denetim ise, hata ve işlem odaklı yaklaşımdan işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren ve süreç odaklı bir yaklaşımı kurumlara kazandırmakla birlikte kurum için önceden önlem alınmasını sağlayan stratejik akıl ortağı rolü üstlenen, geliştirici ve kurumlara uzun vadeli planlamalar yaparken katkı sağlayacak danışmanlık hizmetleri de sağlamaktadır. (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99-100)

İç denetim ve iç kontrol kapsam, hedef, özellik, amaç, rol ve süreçleri açısından birçok noktada farklılaşmakla birlikte, birbirlerini tamamlayan bir yapıyla ve kurumun iç yapısı ile ilgilidir. İç denetim, iç kontrolün içinde; fakat iç kontrolü değerlendiren, diğer bir deyişle kontrol sürecinin aynası olan bir yapıdadır. İç kontrol sistemi geniş bakış açısıyla iç denetimi de kapsar ancak, denetim faaliyetleri dışında kalan faaliyetler, örneğin kontrol faaliyetleriyle, diğer unsurlardan meydana gelmektedir. Diyebiliriz ki; kurumun belirlediği amaçlarına uygun davranması iç kontrol sistemiyle sağlanırken; bu amaçlara ulaşmaya yardımcı olan ve ulaşma seviyesini belirleyen süreç ise iç denetim sürecidir. (Önder, 2008: 28)

İç denetim süreci, kurumlarda iç kontrol sisteminin yakalayamadığı usulsüzlük, hile, ve hataların tespit edilmesinde ve en önemlisi de önlenmesinde çok önemli bir araçtır. Bu günlerde ise iç denetim süreci; mali hesapların incelenmesinden, yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğru bir transformasyon süreci yaşadığı için, iç denetimin gelişim sürecinin iki fazdan oluştuğunu söyleyebiliriz;

- İlk olarak iç denetimin temel amacı, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek, ekonomik etkinliğin ve kontrol sisteminin sağlanması için yönetime destek olmaktır. Diğer bir deyişle iç denetim kurumların kontrol mekanizmasının bir parçası anlamına gelen “kontrol üzerinde kontrol” şeklinde

tanımlanabilir.

- İkinci olarak iç denetimin yönetsel süreçlerde yoğunlaşması ile kurum faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği de doğrudan denetleme kapsamına alınmış ve etkin/verimli olmayan alanlarda hızlıca önlemlerin alınması doğrultusunda öneriler geliştirilmeye ve hayata geçirilmeye başlanmıştır. (Acar ve Şahin, 2009: 91)

Başka bir ifadeyle, iç denetim, kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, programlarına, yasalara ve planlarına uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin hedeflerine uygun ilerleyip ilerlemediğini değerlendirir. Bunun yanı sıra organizasyonun iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda iç denetim de bir iç kontrol aracıdır. (Özer, 1997: 201)

İç denetim süreci eğer etkin olarak yürütülebilirse, iç kontrol sisteminin de etkin çalışmasına büyük bir katkı sağlar. İç kontrol sistemi etkin çalışması beraberinde, kurumun da amaçlarına etkin bir şekilde ulaşabilme imkanını doğurur. Şüphesiz ki işletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sisteminin varlığının bilinmesi yatar. Mali raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturmaktadır. (Gensse, 2005: 185)

Diğer bir taraftan iç kontrol sistemi elde edilen bilginin güvenilirliğini ve doğruluğunun sağlaması, iç denetimse bilginin güvenilirlik ve doğruluğunu test ederek yönetime bilgi verilmesiyle yükümlüdür. Uygunluk kontrolü iç denetçilerce yapılırken, programlara, plan ve mevzuatlara uygunluk iç kontrol sistemi ile sağlanır. Verimlilik ve etkinlik iç kontrol sistemi aracılığıyla sağlanır ancak verimlilik ve etkinliği teşvik ederek kuruma değer kazandırmak iç denetimin sorumlulukları arasında yer almaktadır. (Önder, 2008: 29)

Uygun bir iç denetim ortamı ve etkin bir iç denetim faaliyeti, etkin bir iç kontrol sisteminin en temel gereklilikleridir. (Dabbağoğlu, 2007: 164) İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olduğu için, etkinliğinden yönetimin sorumludur. Bu çerçevede yönetim ve iç kontrol ayrılmaz bir bütündür. Diğer taraftan iç denetçiler de, kurumun iç kontrol sisteminin yeterliliği, performans kalitesi, iş süreçlerinin yerindeliği ve etkinliği hakkında yönetime bilgi

verilmesi noktasında sorumludur. Bu sorumluluklarını iç kontrol sistemini düzenli bir biçimde değerlendirerek ve izleyerek yerine getirirler. (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 227)

İç denetim birimi bu çerçevede yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından oluşturulan politikalar kapsamında kurum fonksiyonlarının ve kurumun tamamlayıcı bir parçasıdır. İç denetçiler kurum içinde; iç kontrol sisteminin sürdürülebilir etkinliğinin sağlanmasında önemli bir değerlendirme ve izleme rolü de üstlenmiştir.

İç kontrolün kalitesi ile ilgili bilgi, iç kontrol sürecinin bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından elde edilmektedir. (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 228). İç denetçiler raporlarında iç kontrole ilişkin iki tip raporlama yapmaktadır: ilk olarak, mevcut iç kontrol sistemini korumaya yönelik görüşlerini paylaşan iç denetçiler, ayrıca mevcut iç kontrol sistemini düzeltici nitelikteki görüşlerini de paylaşırlar. Mevcut önlem, yöntem ve kontrollerin kurumda hiç uygulanmaması ya da yeterince uygulanmaması nedeniyle ortaya çıkan olumsuz ya da hatalı durumların üst yönetimce farkına varılarak ve bunlara ilişkin üst yönetimin önlemler almasını sağlayıcı öneriler; koruyucu önerilerdir. Düzeltici öneriler ise kontrollerin yetersizliği doğrultusunda üst yönetime yeni öneriler yapmayı kapsar. İç kontrol sisteminin etkin olmadığı tespit edilirse daha çok koruyucu öneriler geliştirilirken iç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda düzeltici önerilere ihtiyaç duyulur. (Elitaş, 2004: 223)

Ayrıca süreklilik esasına tabi olarak, denetlenen kurumun organizasyonuna ve işleyişine entegre edilen iç kontrol; risklere karşı bir güvenlik sistemi oluşturmak için, harcama öncesinde eş zamanlı kontroller yapar. İç denetimse harcama sonrasında uygunluk, finansal ve performans denetimi yapmaktadır. Özetle diyebiliriz ki; iç denetçiler, iç kontrolün yerindeliğinin denetimini yapar. (Alıcı, 2006: 51)

## **2.5 Kamuda Teftiş ve İç Denetim İlişkisi**

KMYKK ile oluşturulan yeni kamu denetim sisteminde iç denetim ve dış denetim arasında görev, yetki ve sorumluluklar bakımından işlevsel bir bağ oluşturulduğu halde iç denetim ile teftiş kurulları arasında yetki ve görev ayırımının yapılmaması denetim karmaşasına yol açmıştır. (Gök ve Akar, 2012: 49) Teftiş faaliyeti uzun geçmişi ve bu geçmişten elde edilen deneyimler kapsamında, denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde yapısal bir süreklilik unsurudur. İç denetimse standart ve periyodik denetime de olanak

vermesiyle birlikte yeni denetim tekniklerinin uygulanmasını öne çıkararak bir süreçtir. Teftişte hizmetin niteliği ve büyüklüğü, siyasal ve yapısal faktörler belirleyici özellikler olmasına karşın iki süreç birbirinden ayrılamayacak yapıdadır.

5018 sayılı kanunla iç denetim ve diğer taraftan teftiş, kamuda tam olarak tanımlanmamış, ikili bir denetim sistemi oluşmasına neden olmuştur.

Hedefleri, yöntemleri, süreçleri, gerçekleştiren kişileri ve yaptırım amacıyla Teftiş ve iç denetim birbirinden tamamiyle zıt iki süreçtir. Kamu yönetiminde denetimde tek bir standart model değil, iki grup denetim modeli olduğu görülmektedir.

- Birinci modeli, teftiş usulü yaklaşım, teftiş kurullarına sahip model oluşturmaktadır.
- İkinci model ise, iç denetim usulü yaklaşım, iç denetçi geleneğine sahip model oluşturmaktadır.

Türkiye’deki iç denetim usulünde soruşturma yapma görevi öngörülmemiştir. Dolayısıyla her iki modelin ayrıldığı en hassas konu buradadır. (Çoban ve Aydın, 2010: 150)

Dış denetim, Dünya’da genellikle yüksek denetim olarak adlandırılmakta ve meclis adına yapılan bağımsız denetim anlamına gelmektedir. (Kesik, 2005: 97).

Çağdaş yönetim anlayışındaki değişimler, denetim konusunda da yeni yaklaşımlara duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Çağdaş yönetim modeliyle teftiş esaslı denetim uyumsuz kalmış, risk esaslı, rehberlik ve danışmanlık rolleri ile kurumun etkin yönetilmesine yardımcı olan ve kuruma katkı sağlayan iç denetim uygulamaları aranmaya başlanmıştır. İç denetim ile işlem ve işlerin geçmişe dönük olarak kanunlara uygunluğunu denetleyen teftiş arasındaki temel fark, iç denetimin mevzuata değil riske odaklanmasıdır. (Kaya, 2009: 4)

Teftiş ve denetim kavramları arasındaki temel farklar şöyle özetlenebilir;

- Teftiş daha çok “insan”a odaklanır,
- Teftiş daha çok kamudan kamuya yönelik faaliyetler için tasarlanmıştır, denetim kamudan özele yönelik faaliyetlere de uyum sağlar,
- Teftiş yerindelik denetimini de içerir,
- Teftiş kelimesi yalnızca kamudaki en üst yöneticiyi çağrıştırırken, denetim kelimesinin her kademedeki yöneticiyi çağrıştırır.

Bunların yanında, teftiş ve denetimin özellikle aşağıdaki husularda farklılıkları vurgulanmak istenmektedir;

- Denetime göre teftişin daha dar kapsama odaklandığı,
  - Denetimin bütünsel bakış açısına karşın, teftişin daha özel durumlara uygulanması,
  - Teftişin yalnızca idarenin eylem ve işlemlerinin için kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluk kontrolü yapması,
  - Denetimin tüm yöneticiler tarafından yapılması,
  - Teftişin periyodik yapılmaması,
- Kısaca en temel farklar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

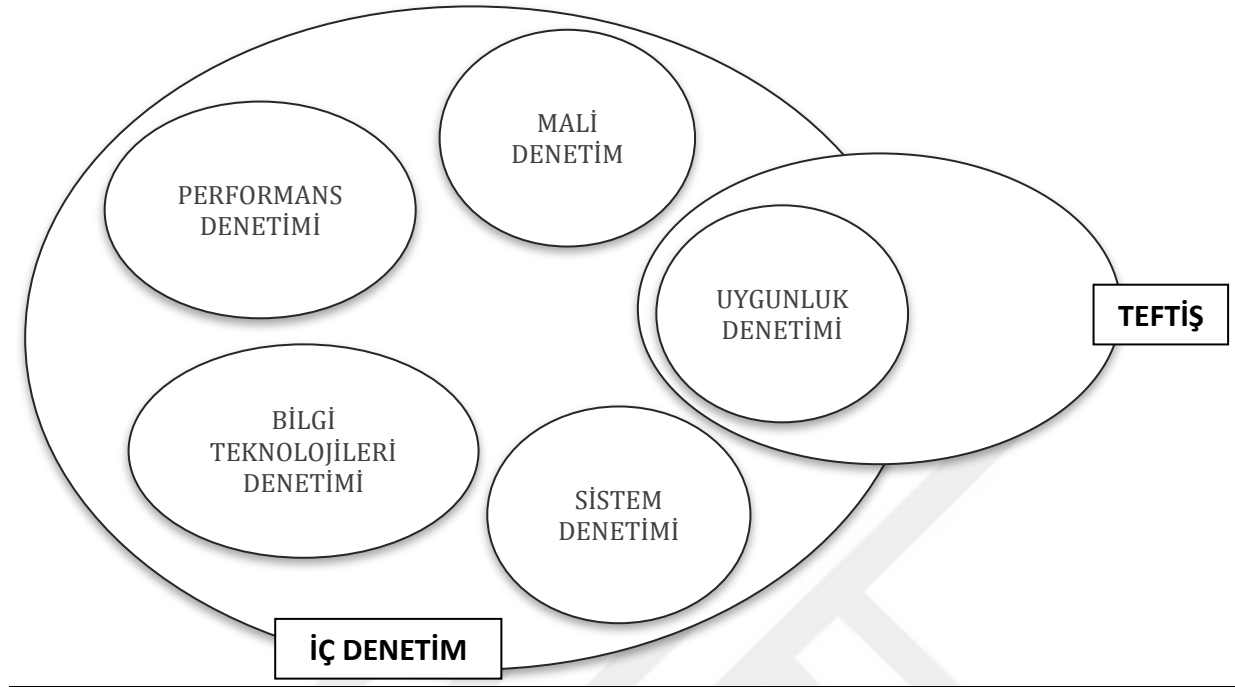
**Tablo 3 : Teftiş & İç Denetim Farkları**

	<b>5018 ÖNCESİ GELENEKSEL TEFTİŞ ANLAYIŞI</b>	<b>5018 SONRASI İÇ DENETİM</b>
<b>ODAK</b>	Yalnızca kişiler, olaylar ve işlemler gibi somut öğeler	Süreçler ve potansiyel riskler
<b>YÖN &amp; AMAÇ</b>	Geçmişe doğru, hata/yanlış bulma	Geleceğe doğru, strateji belirleme, risk öngöme
<b>GÜÇ KAYNAĞI</b>	Kurallar & ceza sistemi	Pozitif & değer odaklı yaklaşım
<b>HEDEF</b>	Kurallara uygun ve hatasız süreç	Gelişim alanlarının tespiti ve verimlilik
<b>BİLİŞSEL SERMAYE</b>	Tecrübe ve mevzuat	Bilişim sistemleri ve geliştirilebilir süreçler
<b>SONUC AKSİYONU</b>	Hataları cezalandırmak	Sorunların bir daha yaşanmaması için, gelişim noktalarının birleşmesi ve geliştirilmesi

İlişkinin ve farkların detayına bakacak olursak; teftiş birimlerinin denetimi; çalışanlar, işlemler, hizmet süreçleri denetimi ve yasalara uygunluk ve mali denetimi içermektedir. Genellikle müfettiş, kontrolör ya da denetmenler tarafından yapılan bu denetimler daha çok soruşturma, inceleme ve birimlerin teftiş faaliyetleri şeklinde yapılır. (Akbulut vd, 2012: 698)

Teftiş ülkemizde AB uyum süreci ve 5018 sayılı kanun öncesinde idari, kanuni ve mali açılarından inceleme ve soruşturma yapma temelinde faaliyet göstermekteydi. Soruşturma süreci işe son verme, savcılığa suç duyurusunda bulunma ve delillere el koyma gibi caydırıcı yaptırımlarla sonlanabilmektedir.

#### Şekil 4 : İç Denetim & Teftiş Sorumluluklarının Örtüşmesi



Kaynak: Doğmuş, 2008: 133

#### Özetle;

- İç denetim verimlilik, ekonomiklik ve etkililiği esas alan risk temelli denetimler gerçekleştirirken teftiş risk değerlendirmesi yapmaz, mali uygunluk denetimi yapar.
  - Teftiş yanlış bir faturayı tespit ederken iç denetim tüm yanlış faturalara sebep olan sistem zayıflığını ortaya çıkarır.
  - Teftiş hata (idarenin yanlışını) bulmaya odaklıyken iç denetim idareye güven sağlar ve tavsiyelerde bulunur.
  - Teftiş “polis” olarak algılanırken iç denetim iç “danışman” ya da “kurumdaki paydaş” olarak algılanmaktadır.
  - Teftiş kesin bir şekilde mali işlemlere odaklıyken iç denetim tüm faaliyetleri kapsar.
  - İç denetim, denetimin kaynak maliyetini dikkate alırken teftiş denetim maliyetini sorgulamaz.
  - İç denetim sistematik ve sürekliyken teftiş sistematik değildir ve kesintilidir.
  - İç denetim sistem ve süreç odaklıyken teftiş birey ve olay odaklıdır.
  - İç denetim idareyi geliştirme amaçlıyken teftiş mevzuata uygunluk

amaçlıdır.

- Teftiş genellikle uygunluk denetimi ile sınırlıyken iç denetim, denetimin tüm türlerini kapsar.

- Teftiş geçmişe dönükken, iç denetimin odağı gelecektir.

- Teftiş yönetsel hesap verebilirliğin bir parçasıdır, iç denetimse yönetsel sorumluluğu yönetimde bırakır

- Teftiş geleneklere bağlıdır, iç denetim kural ve prosedürlerle yapılır.

- İç denetimde katma değer daha yüksektir ve kurumun çok daha iyi tanınmasını sağlar. (Aksoy, 2008: 98-99)

## 2.6 Kamuda İç Denetim ve Dış Denetim İlişkisi

Bir kurumda bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerin tümü dış denetimdir. Kamuda dış denetim sayıştay tarafından ve yürütme sistem ve süreçlerinin, kontrol ve mali yönetim politikaları ile bu tür kontrol ve yönetim sistemlerinin “KİMK” tanımlamalarına uyumunun denetlenmesidir.

İç denetim ve dış denetim süreçleri arasındaki bağ ve uyumun önemi günümüzde giderek katlanmaktadır. Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim birimi bulunan yerde bağımsız dış denetçi, mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde görüş belirtebilir ve iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir. (Korkmaz, 2007: 9)

Dış denetimin amacı, yönetimlerin performanslarını iyileştirmek, hesap verilebilirliği sağlamak, sağlıklı bir mali yönetime önemli ölçüde katkıda bulunmak, güvenilirliği güvence altına almak, kamu yönetimini desteklemek, saydamlığı artırmak, kamu fonlarının verimli kullanılmasını sağlamak, yolsuzlukla mücadele etmek, ulusal ve uluslar arası hedeflere ulaşmaya katkı sağlamak, iyi yönetişimi desteklemek ve halkın kamu yönetimine olan güvenini güçlendirmektir. (Akyel, 2010: 7)

İç denetçilerle dış denetçilerin net ve farklı bir biçimde tanımlanmış rolleri olmasına rağmen, her ikisinin ortak amacı da kamu kaynaklarının kullanımında hesap verilebilirlik ve saydamlığa katkıda bulunarak iyi yönetimi desteklemek ve aynı zamanda etkin, ekonomik ve verimli kamu yönetimini teşvik etme odağındadır. (Akyel, 2010: 10)

Dış denetim faaliyetlerine göre iç denetim faaliyetinin en büyük farkı, sunduğu danışmanlık ve güvence faaliyetlerini birlikte yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olmasıyla birlikte, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmasıyla kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamakta ve şeffaflığı bir kültür haline getirmektedir. (Karaaslan, 2006: 25)

Özellikle, Sayıştay'la iç denetim kuruluşları arasındaki mevcut ilişkiler uygulamadaki görünümüyle şöyledir: (Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay, 76)

- Sayıştay, belgeler ve kayıtlar üzerinde denetim yaparken, belgelerdeki bilgilerin gerçeğe uygunluğundan kuşkuya düştüğünde, durumun iç denetim organlarınca araştırılmasını istemekte, aldığı bilgilere göre işlem yapmaktadır
- Sayıştay denetiminde, konusu suç teşkil eden bir olaya rastlandığında, toplanan delillerle birlikte durum ilgili iç denetim organlarına iletilmektedir. Sayıştay'ca gerekli işlemler, iç denetim organlarından alınan bilgilerin sonucuna göre yürütülmektedir

Dış denetçilerin, sadece yasama organına karşı sorumlu bulunmaları, üzerinde denetim yetkisiyle işlem yaptıkları kurumdan tamamen bağımsız olmaları denetçilere denetim göreviyle ilgili tam bir bağımsızlık hakkı tanımaktadır. Bu çerçevede bağımsız dış denetçinin varlığının, iç denetim bakımından, iç denetçilerin bağımsızlıklarını destekleyici ve koruyucu olması beklenmektedir. Kuşkusuz, bu desteğin sürdürülebilmesi için, iç denetim ve dış denetim arasında işbirliği ve koordinasyon gereklidir (Gösterici, 2006: 11)

Dış denetçiler ile iç denetçiler arasında sorumlulukları, denetim hedefleri ve denetim yöntemleri gibi konularda bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

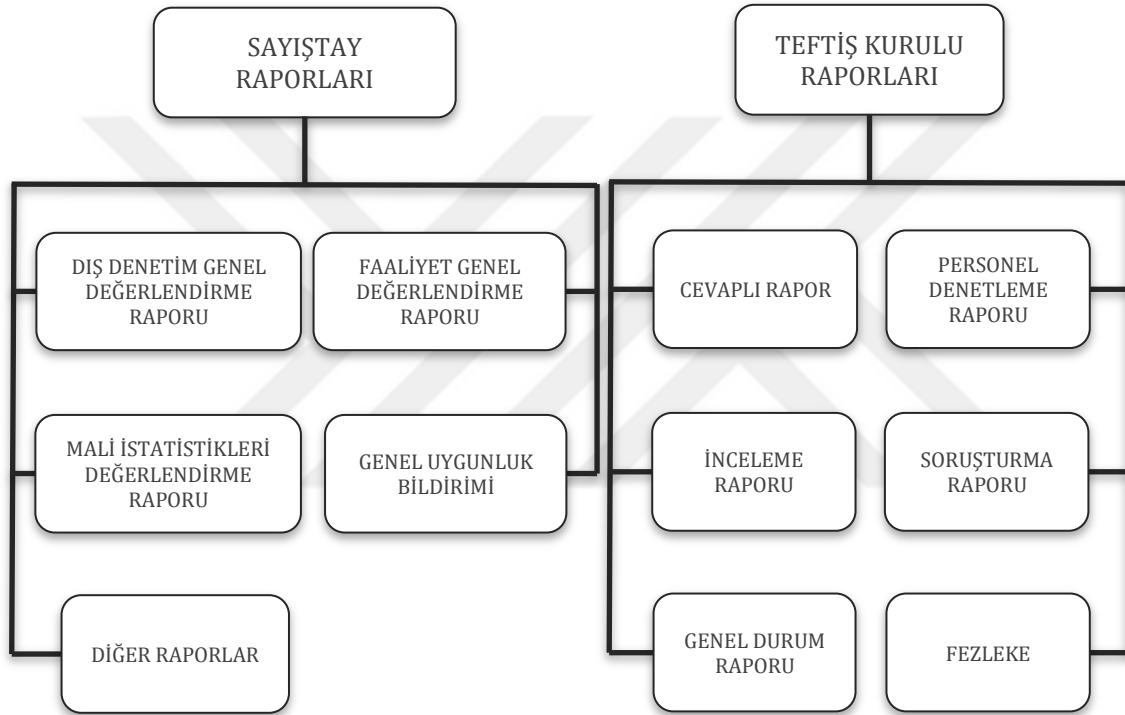
- Dış denetçiler, finansal tabloların ve mali hesapların kurallara ve mevzuatlara uygunluğuna ispatlayacak nitelik ve niceklite yeterli delil toplamaya çalışmaktadır. Dış denetçilerin bakış açısı genellikle geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte neler olabileceğine bakmaktadırlar. Bu kapsamda dış denetçiler geçmiş dönem verilere dayalı raporlarken, iç denetçiler mevcut ve gelecek işlemlerin etkinliği ve verimliliğine odaklanmaktadır.

- Dış denetçiler sonuçların değerlendirilmesi hedefine odaklanırken, daha

önce kurulmuş ve uygulanmakta olan mali sistemlerin değerlendirilmesi ise iç denetçilerin temel hedefidir. (Tek ve Çetinkaya, 2004: 6-7)

- İç denetçiler denetlenen kurum için çalışır ve raporlamalarını bu kuruma yapar. Dış denetçi ise yasama veya meclise (dolaylı olarak da halka) raporlama yapar. (Akyel, 2010: 11)

### Şekil 5 & 6 : 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na Göre Sayıştay Raporlar & Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği'ne Göre Teftiş Kurulu Raporları



Kaynak: Gök ve Akar, 2014: 54-57

## 2.7 AB'de Kamu İç Denetimi Örnekleri

Bankacılık, finans ve sigorta hizmetleri gibi belirli endüstri ve sektörler haricinde, Avrupa ülkelerinde iç kontrol ve iç denetime hakkında yapılan yasal düzenlemeler az sayıdadır. İç denetim mesleki uygulamaları, etik kurallar ve global ölçekte kabul görmüş standartlar ve diğer en iyi uygulama örneklerine dayanan bir özyönetim sistemiyle düzenlenmiştir. (ECIIA, 2005: 26)

Avrupa Birliği üyesi olan tüm ülkelerdeki yönetim kontrol sistemleri; kuzey (Anglo-Sakson) ve güney (Third Party Ex-ante Kontrol Approach - Üç Taraflı Ön Kontrol Yaklaşımı) modelleri olmak üzere ikiye ayrılabilir. (Gönülaçar, 2008: 24)

- **Kuzey Modeli;** Yönetim sorumluluğu olarak tanımlanan bu model, KİMK sisteminin kurumların kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğini vurgulamaktadır. İngiltere, Hollanda, İsveç ve Danimarka gibi ülkeler tarafından uygulanmaktadır. Bu anlayışın temelinde her kurumun bütçesi konusunda tam sorumluluğu üstlenmesi, kontrolörlerinse yasal denetimle birlikte performans denetimini de en doğru biçimde gerçekleştirebilmesidir. Bu doğrultuda kurumun yönetim ve kontrol sisemlerine, kurum dışı müdahaleler engellenecektir. 5018 sayılı KMYKK ile bu model, Türkiye’de de uygulanmaya başlanmıştır.
- **Güney modeli ise;** İspanya, Fransa, Yunanistan ve Portekiz gibi ülkelerin uygulamakta olduğu üç taraflı ön kontrol anlayışdır. Bu yaklaşıma göre, iç mali kontrol sistemi, kurum içi kontrolörler tarafından gerçekleştirilmemeli, ayrı bir kurum tarafından denetlenmelidir. Bu yaklaşım, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrolörün, denetimi daha tarafsız ve bağımsız olarak gerçekleştirebileceğini söylemektedir. (Tufan, 2012: 77)

Yönetim kontrol sistemleri şüphesiz ki ülkelerin yönetim süreçleriyle doğrudan ilişkilidir. Güney modelinin yönetime siyasi müdahalelerinin engellenmediği ülkelerde kabul gördüğu ve kuzey modelininse yönetime siyasi müdahalenin daha az olduğu ülkelerde Kabul edildiği söylenebilir.

Avrupa Birliği, finansal iç kontrol sistemiyle paralel olarak şekillenmiş iç denetim sistemi, AB’ye üye olan tüm ülkelerde uygulanmakta olup, veri kabul edilmekte ve aday olan ülkelerde uluslararası standartların kabul edildiği, yasayla rol ve sorumlulukların belirlendiği, çerçevesi iyi belirlenmiş bir iç denetim mekanizmasını zorunlu tutulmaktadır. Ancak bu zorunluluk üye ülkeler için sadece tavsiye niteliğinde olmakla birlikte, AB üyesi ülkelerde dış denetim, iç mali kontrol ve iç denetime yönelik uygulanan ortak bir mevzuat ve ortak bir sistemden bahsetmek çok olası değildir. (Ekiz, 2011: 55)

Avrupa Birliğine üye ülkelerin iç denetim sistemlerini incelemeyen önce belirtmek gerekir ki; üye devletlerden bağımsız ve ayrı bir bütçenin varlığı ve konu bütçenin AB kurumlarınca yönetiliyor oluşu AB'nin gider ve gelirlerinin denetiminden özellikle sorumlu olan bir dış denetim organı oluşturulmasını gerektirmiştir. Bu doğrultuda AB bütçesinin denetimini gerçekleştiren Avrupa Sayıştay'ı; Ekim 1977'de kurulmuştur. 1993 yılında Sayıştay'a kurumsal statü tanınmış ve Avrupa Birliği'nde varolan dört yapısal organına (Komisyon, Konsey, Parlamento, Adalet Divanı) eklenmiştir. (Kubalı, 1998: 148)

Bu organın amacı AB'nin elde ettiği tüm gelir ve yaptığı tüm giderlerinin düzenli ve yasalar çerçevesinde olup olmadığını denetlemek ve raporlamaktır. (Mengiler, 2010: 10) Bununla birlikte bu organın denetim ve kontrol yetkisi, yalnızca elde edilen sonuç ve hedeflerin kıyaslanması ile sınırlı değildir. Bunun yanı sıra gelecek için kritik önem taşıyan tavsiyeler de vermektedir. Denetim yetkisinin, ulusal yönetimlerce finanse ediliyor olmasına karşın, AB'nin katkı sağladığı her alanda gerçekleştirilmesi plânkalan tüm projelerin, ortaya çıkabilecek maliyet ve getirilerinin araştırılmasını da kapsamaktadır.. (Corneroli, 2001: 518)

Avrupa Birliği üyesi birkaç devletin iç denetim sistemlerinin tarihsel gelişimi ve uygulamalarını ise şöyle özetleyebiliriz:

- **Fransa:** İlk olarak inceleyeceğimiz ülke olan ve kamu yönetimi konusundaki tarihçesine baktığımızda köklü bir geleneğe sahip olduğunu gördüğümüz Fransa, bir çok ülkenin olduğu gibi, Türkiye'nin de kamu yönetimi yapılanmasına rol model olmuştur diyebiliriz. (Kubalı, 1998: 140)

Fransa iç denetimi merkezi olarak tasarlanmıştır. Genel Maliye Müfettişi aynı zamanda Maliye Bakanlığı'nın da iç denetçisidir ve yalnızca Maliye Bakanlığının değil, aynı zamanda devlet yapısındaki tüm idare ve dairelerin denetiminden sorumludur. (Gürkan, 2005: 66)

Fransa'da iç denetim; Sanayi, Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi'ne (MAEC) raporlama yaparak görevini sürdürmektedir.

Fransa'nın iç kontrol süreçlerinin yapısını incelediğimizde; raporlama sonrası takip, süreç ve organizasyon ve belgelendirme prensiplerinin esas olduğunu görüyoruz Bu

konuındaki rehberler de iç kontrolden sorumlu yöneticiler ve birimler tarafından hazırlanmaktadır. ORCA (Objectives/Hedefler- Risques/Riskler-Kontroles/Kontroller-Adequation/Denklik) denilen yöntemle, iç kontrol sürecinde her yerde doğru ve hatasız işleyen bir iç denetim sisteminin de varolabilmesi için riskler haritalanmalıdır. (Uzun, 2007: 31)

- **Portekiz** : İspanya, Portekiz ve Fransa gibi “Güney/Merkeziyetçi” iç denetim modeli örneği olan Portekiz’de, iç mali kontrol sistemi, her kurumdaki iç denetim ekipleri tarafından değil, ayrı ve bağımsız bir kurum tarafından gerçekleştirilmektedir.

Özellikle iç mali kontrol sisteminin ex ante aşaması, Fransa’da olduğu gibi , kurum dışından, Maliye Bakanlığı ekiplerince gerçekleştirilir. Bu şekilde, kontrolün yapıldığı kurumdaki bağımsız olarak görevini yerine getiren bir denetçinin, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görevini yerine getireceği düşünülür. Ancak bu noktada, kurum içi denetçilerin sahip olduğu kuruma dair geniş perspektif ve konuları bütünsel değerlendirebilme yetkinliklerinden yararlanılamaması söz konusudur.

- **İngiltere** : İngiltere’de adem-i merkeziyetçi bir yapı vardır. Bu yapıda Maliye Bakanlığı ve bakanlık bünyesindeki iç denetim ekibi, tüm kamu gelir ve harcamalarının mali kontrolünden sorumlu değildir.

İç denetim faaliyetleri, her bakanlık için, kendi bünyelerindeki iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İngiliz Sayıştay’ı da büyük projeler için performans denetimi ve iç kontrol ve iç denetim süreç ve sistemlerinin işleyişi konularında faaliyet göstermektedir. Diğer bakanlıklardaki iç kontrol sistemlerinin verimli ve etkin çalışmasını sağlamak ise Maliye Bakanlığı iç denetim biriminin görevidir.

İngiltere’de, iç denetim, bakanlıklarda, iç denetim birimleri tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim birimi başkanları, bakanlığın mali görevlilerine raporlamakla yükümlüdür ve çoğunlukla mali görevliye bir baş mali yetkili ve denetim komitesi aracılığıyla rapor sunar. İç denetim birimi başkanının her koşulda Bakanlık Mali Görevlisine doğrudan erişebilme hakkı bulunmaktadır. İç kontrol sistemlerini oluşturmak bakanlıkların mali ekiplerinin görevidir. Ve bu görevi doğru ve eksiksiz yaptıklarıyla ilgili güvenceye sahip olmalarını sağlamak kamu mali iç denetiminin temel hedefidir. (Şensoy, 2006: 213;

Gönülaçar, 2008: 14)

- **Hollanda** : Haollanda'da yönetim sorumluluğu ilkesinin geçerli olmasına karşın, iç denetçiler, Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilir ve en temelde finansal denetimi faaliyetlerini yürütmektedirler. (Uzun, 2007: 3)

- **Almanya** : Almanya'da kamu kurumlarının kontrol sistemlerinin bir parçası olmayan ve bir dış denetim ögesi olarak görülmekte olan iç denetim; her kurumdaki iç denetim ekiplerinin, Sayıştay'ın gözetimi altında denetim yapmasıyla gerçekleştirilir. Kurum bünyesinde çalışan bu denetçiler, doğrudan bu yüksek mahkemeye raporlama yapar. Bu işleyişte harcama öncesi ön denetim yapılırken aslında geleneksel iç denetim rolü gerçekleştirilmemektedir. (Karaaslan, 2006: 66)

Almaya'da adem-i merkeziyetçi ve merkeziyetçi modeller birlikte kulanılmaktadır. Bu karma modelde kurumlardaki iç denetçiler, dış denetim sisteminin bir ajanı gibi görevlerini yerine getirmektedirler. (Gürkan, 2005: 129)

Bir diğer örnek olan Yunanistan'da ise, iç denetim sisteminin kurulması için bir kanun kabul edilmiş olmasına rağmen, bu çalışmalar henüz sonuçlanmamış ve iç denetim sistemi henüz uygulamaya geçirilememiştir.

İtalya'da da iç denetim için yasal zeminin oluşturulması için bir komisyon tarafından çalışmalara başlanmış ancak henüz süreçler hayata geçirilememiştir. (Yurdakul, 2014: 56)

### 3 BÖLÜM: ÖZEL BÜTÇELİ KAMU KURULUŞLARINDA İÇ DENETİM VE ANALİZİ

#### 3.1 Özel Bütçeli Kamu Kuruluşları ve Hukuki Yapıları

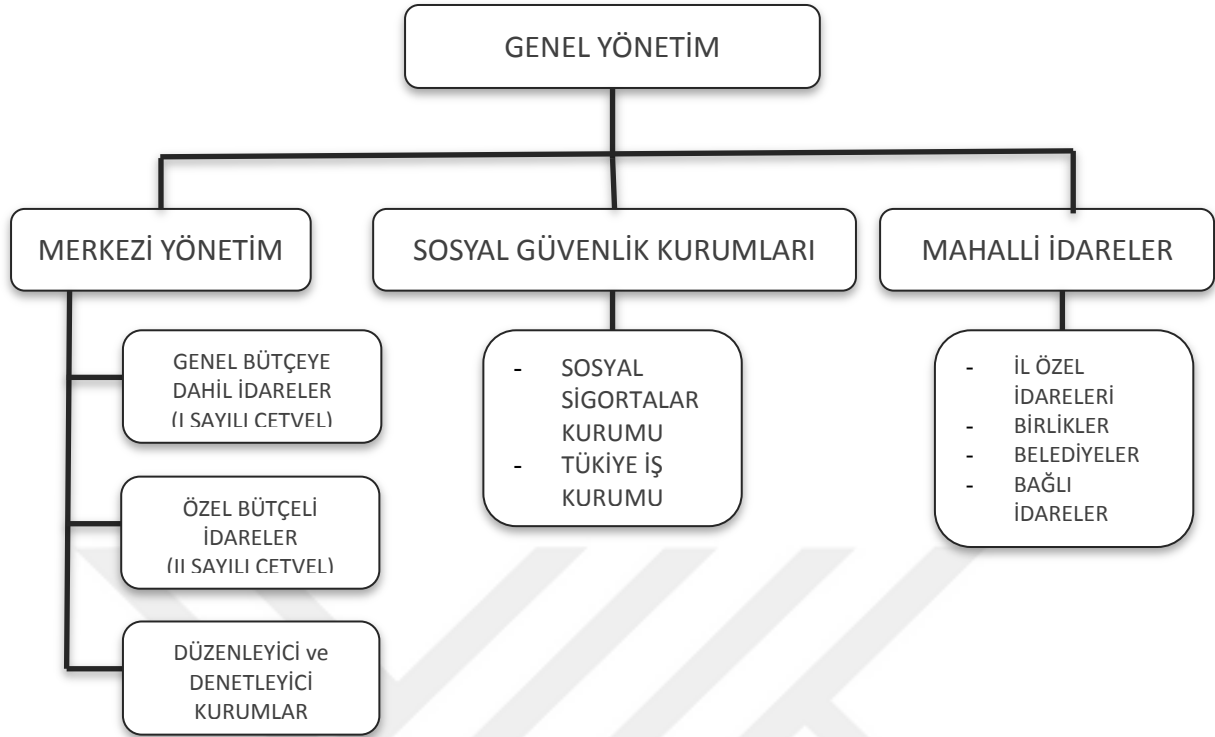
Özel bütçeli idareler, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulmuş, gelir tahsis edilmiş, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilmiş, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenmiş kamu idareleridir. (KMYKK, md.12) Yükseköğretim Kurulu, Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü, Üniversiteler, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu, Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu bu kurumlardan bazılarıdır.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri çoğunlukla tam kamusal nitelikte yani pazarlanamaz, bölünemez ve zorunlu tüketime konu olan özellikte, kamusal hizmet ve mal üretirlerken, özel bütçeli idareler çoğunlukla yarı kamusal nitelikte hizmet ve mallarla özel mallar üretirler denebilir. Bu doğrultuda genel bütçe çerçevesindeki kamu idarelerinin hizmetleri için gerekli tutarlar vergilerle karşılanır ancak özel bütçeli idarelerin hizmetleri için finansman, hizmetten faydalanan kişi ve kurumlardan alınan ücret veya harç şeklinde alınan paralarla ve ayrıca vergilerle oluşturulmaktadır. (Karaarslan, 2005: 209)

Özel bütçeli idarelerin en temel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- 5018 sayılı Kanun'un hükümlerine tabidirler,
- Kendi giderlerini, kendi gelirleriyle karşılama amacıyla kanunla kurulmuş, kamusal mal ve hizmet üreten kamu hizmeti gören kuruluşlardır,
- Belirli kamu hizmetlerini verirler,
- Ayrı tüzel kişilikleri olmasıyla birlikte genel olarak her bir ÖBKK bir bakanlığa bağlıdır,
- OFaaliyetlerinden kazandıkları gelirlerinin yanında gerektiği noktada "hazine yardımı" alabilirler,
- Muhasebeleri, tahakkuk esaslı devlet muhasebesine, bütçeleri ise analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak gerçekleştirilir. (Karaarslan, 2007: 21)

## Şekil 7 : 5018 Sayılı Kanunun Kapsamı



Kaynak: Arcagök, vd., 2006: 31-33

### 3.1.1 ÖBKK'da İç Kontrol

Özel bütçeli idareler, diğer kamu kurumlarından farklı olarak belli ölçüde özerkliğe sahip oldukları için, kendilerine has mal varlıklara sahiptir ve ÖBKK'lar kendi gelir kaynaklarını kendileri yaratırlar. Bu doğrultuda ÖBKK'lar için iç kontrol çok önemli bir süreç olup, bu kontrol süreci ÖBKK'ların geleceğine yönelik bir kontrol mekanizmasının yanında aynı zamanda bir pusula görevine sahiptir.

5018 sayılı KMKYKK'nın 55. maddesine göre iç kontrol, "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür." cümleleriyle tanımlanmıştır. (KMYKK, md.12)

ÖBKK’da mali kontrol ve yönetim sistemleri;

- muhasebe ve mali hizmetler,
- ön mali kontrol,
- harcama birimleri ve
- iç denetimden oluşmaktadır. (KMYKK, md.57)

ÖBK’larda iç kontrol sisteminin kurulması ve finansal açılarından sorumluluklar; gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilileri, muhasebe yetkilisi, üst yönetici, mali hizmetler birim yöneticisi, dış denetçiler ve iç denetçiler arasında paylaştırılmıştır. Ülkemizde 5018 sayılı Kanunla oluşturulan MYKS, AB KİMK Yaklaşımı (PIFC) esas alınarak oluşturulmuştur. (Acar ve Akçakanat, 2012: 26)

Bu yaklaşıma göre formülasyon aşağıdaki gibidir;

#### Şekil 8: Kamu İç Mali Kontrolü



Kaynak: Arcagök ve Erüz, 2006: 147

Özetle; Public International Financial Control (PIFC), yürütme ve/ veya yürütmenin yetkili kuruluşları tarafından iç süreçlerde uygulanan bir finansal kontrol sistemidir. PIFC, yönetimin bütün giderleri, gelirleri, yükümlülükleri ve varlıklarının kontrolü için tüm alınan tedbirleri ifade etmektedir. Bu yaklaşım, iç denetim ve ön mali kontrolü kapsar ancak, yalnızca bu çerçevede kalmaz. MKYS işlem sonrası kontrol, ön mali kontrol, prosedür ve standartların belirlenmesi, süreç kontrolü, kontrol öz değerlendirme formları ve kontrol listelerinin oluşturulması, mali yönetim ve kontrol rehberlerinin oluşturulması ve iç kontrol standartlarının belirlenmesi suretiyle kurulurken, PIFC geniş anlamda iç kontrol kavramına dayanmaktadır.

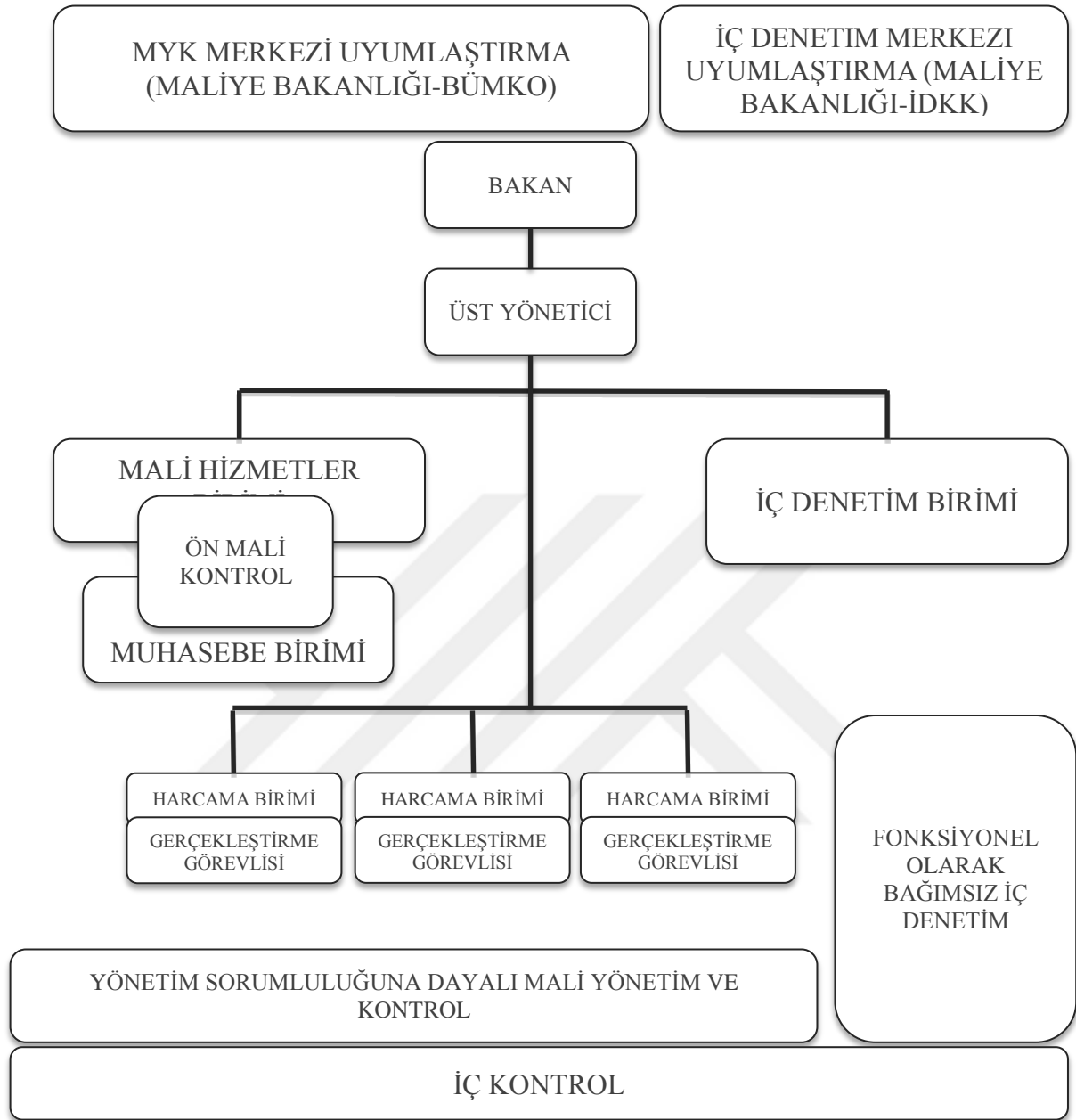
Fonksiyonel bağımsızlık, iç denetim standartları, denetim rehberleri ve kalite güvence programları, iç denetim etik kuralları ve tüm denetim türlerinin bütün alanlarda uygulanması,

iç denetim sistemini oluşturan unsurlardır. Merkezi uyumlaştırma birimi de, düzenlemeleri yapma, izleme, eğitim programlarının hazırlanması, standartları belirleme, raporlama, uyumlaştırma ve iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırma fonksiyonlarını gerçekleştirir. (Arcagök ve Erüz, 2006: 147)

AB'deki PIFC yapısıyla paralel olarak, Türkiye'de de global standartlara uygun bir kontrol ve mali yönetim sistemi benimsenmiştir. 5018 sayılı KMYKK'nın 57. maddesi ile özel bütçeli kamu idarelerinin kontrol ve mali yönetim sistemlerinin; harcama birimleri, muhasebe, ön mali kontrol, mali hizmetler ve iç denetimden oluşacağı hükmü yer almaktadır. (Acar ve Akçakanat, 2012: 27)



**Şekil 9 : Türkiye’de KİMK Sistemi**



Kaynak: Arcagök ve Erüz, 2006: 13

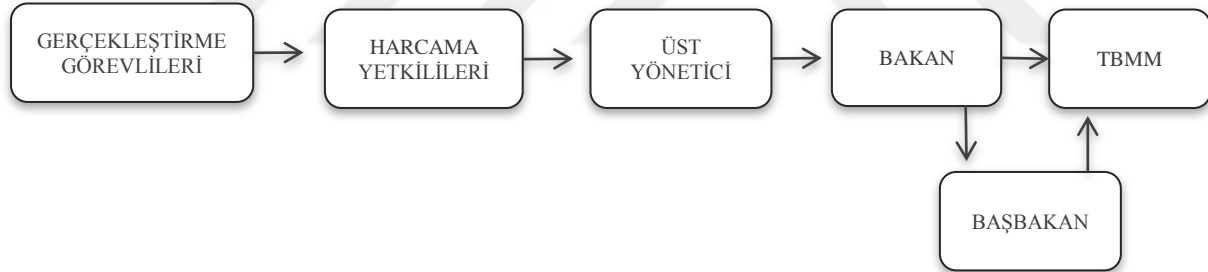
### 3.2 ÖBKK’larda Mali Yönlerden Sorumluluk ve Yetkilerin Dağılımı

5018 sayılı KMYKK’nın 1050 sayılı Kanunun yerine gemesiyle klasik giderleştirme süreçlerinde yer alan ita amiri, sayman ve tahakkuk memuru yerine; harcama yetkilisi, üst yönetici, mali hizmetler birim yöneticisi, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi, dış denetçiler ve iç denetçiler görevlendirilmiş ve sorumluklar bu kişilere dağıtılmıştır.

Görevlerin, sorumlulukların ve yetkilerin sınırlarının net bir şekilde belirlenmesi olduğu gibi, sorumluk ve yetkinin paralel bir şekilde düzenlenmesi de son derece önemlidir. Unutulmamalıdır ki; her kamu yöneticisi aynı zamanda bir iç denetçidir. Piramidin üst kısımlarında yer alan yetkiyle donatılmış kişilere sorumluluk yüklenmemesi veya bu sorumluluğun denetim birimlerinin faaliyetlerini kapsamaması, denetimin etkisini azaltmaktadır. (Kuluçlu, 2006: 26)

Üst yöneticilerin harcama sürecinde bilfiil görev almalarıyla birlikte, strateji ve hedeflerle yön belirlemesi ve yönlendirici bir duruş sergilemesi de çok önemlidir. 5018 sayılı kanunda görevleri ayrıca tanımlanan üst yöneticilerden farklı olarak, harcama yetkilileri, mali hizmetler birim yöneticileri ve muhasebe yetkilileri ise yalnızca harcama sürecinde görev almaktadırlar.

### Şekil 10 : Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Hesap Verme Sorumluluğu



Kaynak: Arcagök ve Erüz, 2006: 41

Kamuda iç denetim sürecinde görev alan kişiler ve sorumlulukları şöyledir:

#### 3.2.1 Üst Yönetici

Bütçeyle ödenek tahsis edilmiş harcama yetkilileri tarafından üst yöneticilerin; hesap verme sorumlulukları kapsamında, her yıl faaliyet raporu hazırlanmaları gerekmektedir. Harcama yetkilileri tarafından hazırlananmakta olan birim faaliyet raporlarını baz alarak üst yönetici; biriminin/kurumunun faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenler ve kamuoyuna sunar. (Arcagök ve Erüz, 2006: 166)

5018 sayılı Kanuna göre, Diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, bakanlıklarda müsteşar ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir.

Üst yöneticiler Bakan'a karşı;

- Kurumun kalkınma planına, stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine ve yıllık programlara uygun olarak, idarelerinin bütçelerinin ve stratejik planlarının hazırlanması ve uygulanması,
- Sahip oldukları kaynakların ekonomik, verimli ve etkili şekilde elde edileerek kullanılması, kötüye kullanımının önlenmesi, mali kontrol ve yönetim sisteminin işleyişinin izlenmesi ve belirtilen sorumluluk ve görevlerin, mali hizmetler birimi, iç denetçiler harcama yetkilileri aracılığıyla yerine getirilmesi,
- Her yıl, işlemve işlerin iyi mali yönetim ilkelerine, amaçlara, mevzuata ve kontrol düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanının düzenlenmesi ve idare faaliyet raporuna eklenmesi hususlarında yükümlüdür. (Arcagök ve Erüz, 2006: 166)

Yönetici, denetim kaynaklarının verimli ve etkin kullanılmasından ve iç denetim faaliyetlerinin idarenin faaliyetlerine değer katacak ve etkili şekilde yürütülmesinden üst yöneticiye karşı sorumludur. Ayrıca iç denetçilerin dışında birimde, iç denetim süreçlerinin kapsadığı büro hizmetlerini gerçekleştirmek üzere yeterli sayıda ekip üyesi de görev yapar. İç denetim biriminin işleyişi, yapısı, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar ve yönetimi üst yönetici tarafından onaylanan İDBY (İç Denetim Birim Yönergesi) ile düzenlenir. (T.C. Maliye Bakanlığı İDKK "İç Denetim Birimi Kanun Maddesi Önerisi")

### **3.2.2 Harcama Yetkilisi**

5018 sayılı KMYKK'ya göre, "Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığı'nın, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine yürütülebilir". (KMYKK, md.31)

Bu doğrultuda bütçeyle ödenek tahsis edilmiş olan tüm harcama birimlerinin en üst yöneticileri harcama yetkilisi olarak görev yapacaktır ve bütçe sınıflandırması harcama yetkisini belirleyen temel unsur olacaktır. (Ertem, 2006: 125-126)

Diğer yöneticiler ve harcama yetkilileri dürüst yönetim anlayışına ve mesleki değerlere sahip olunmasından, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından ve mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden yetki ve görevleri çerçevesinde sorumludurlar. (2 Seri Nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ, 2006 )

### **3.2.3 Gerçekleştirme Görevlisi**

Kurumlarda harcama talimatı sonrası, mal veya hizmetin alınması, işin yaptırılması, teslim alma işlemleri ve belgelendirilme ve ödeme yapılması için gerekli belgelerin hazırlanması görevleri gerçekleştirme görevlileri tarafından yürütülmektedir.

Giderler bakımından bütçe uygulaması sırasında gerçekleştirilen bu kontroller; literatürde klasik bir bakış açısıyla giderin gerçekleştirilme aşamaları kapsamında da incelenebilir. Giderlere ilişkin controller bu yaklaşıma göre; tahakkuk, taahhüt, ödeme emri hazırlanması ve ödeme aşamalarında olmak üzere dört aşamada yapılır. (Candan, 2007:151) Yani, taahhüt, tahakkuk ve ödeme emri aşamasındaki controller gerçekleştirme görevlileri tarafından takip edilmektedir.

### **3.2.4 Mali Hizmetler Birim Yöneticisi**

Yönetimin iç kontrole yönelik işlevinin verimliliğini ve etkinliğini artırmaya yönelik faaliyetler ile ön mali kontrol süreçlerinin yürütülmesi çalışmalarını yapan mali hizmetler birim yöneticisi ayrıca;

- faaliyetlerin kontrol mevzuatı ve mali yönetim ile diğer mevzuatla paralel olarak yürütülmesini sağlar,
- kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde kullanıldığından emin olmak için iç kontrol süreçlerinin işletilmesini yönetir,
- gerekli önlemlerin alınmasına yönelik öneri ve düşüncelerin planlamalara uygun

- zamanlarda üst yöneticiye raporlandığından emin olunmasını sağlar,
- kurumun faaliyet raporunun “finansal bilgiler” bölümünde paylaşılmış olan bilgilerin doğru, tam ve güvenilir olduğunu doğrulayan belgeleri düzenler, imzalar ve sunar. (Arcagök ve Erüz, 2006: 167)

### 3.2.5 Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe yetkilileri; muhasebe biriminin yönetiminden ve muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve sorumludur. Yani;

- alacakların ve gelirlerin tehsil edilmesi,
- hak sahiplerine giderlerin ödenmesi,
- para ve parayla ifade edilebilen değerler ve emanetlerin alınması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi, saklanması ve
- kurumun tüm mali işlemlerinin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerini yürülmesi muhasebe yetkililerinin sorumluluğudur.

### 3.2.6 İç Denetçi

Kurumlarda yapılan harcamalar sonrasında yürütülen iç denetim faaliyetleri, 5018 sayılı KMYKK'nın 63, 64, 65, 66 ve 67'nci maddelerinde açıklanmış, tanımlanmış, konuyla ilgili kavramlar ve sorumluluklar belirtilmiştir. Bu maddelerden 63. maddeye göre iç denetim; iç denetçilerin kamu kurumunun çalışmalarını geliştirmek ve bu çalışmalara değer katmak için kaynakların etkin ve ekonomik olma esaslarına göre yönetilmesinin değerlendirilmesi ve kuruma rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerinin sağlanmasıyla yükümlüdür.

İç denetçilerin en temel sorumluluğu; kurumun iç kontrol sisteminin etkililiğinin, yeterliliğinin ve belirlenmiş hedef ve amaçlar doğrultusunda çalışılıp çalışılmadığının değerlendirilmesiyle, iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik raporlar düzenleyerek üst yöneticiye önerilerde bulunulmasıdır. (Arcagök ve Erüz, 2006: 168)

Bunun yanı sıra iç denetim personelleri, bir kurumun iç kontrolünün izlenmesi sorumluluklarına ek olarak, dış denetçiye de direkt olarak destek sağlamak ve dış denetim faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğine de katkıda bulunmakla yükümlüdür. (Akyel, 2010: 9)

### 3.3 ÖBKK'da İç Denetim

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesine göre (2006) kamu idarelerinde yapılacak iç denetim aşağıdaki gibi 5 türde tanımlanmıştır:

- Uygunluk Denetimi: Kurumun gerçekleştirdiği tüm süreç ve işlemlerin yönetmelik, tüzük, kanun ve diğer mevzuata uygunluklarının incelenmesidir.
- Performans Denetimi: Tüm faaliyet ve işlemlerin, planlama, uygulama ve kontrol süreçlerinde, verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir.
- Mali Denetim: Kurumun varlık, yükümlülük, gelir ve giderleriyle ilgili işlem ve kayıtların doğru, sistemlerinin, mali süreç ve tablolarının güvenilir olmasının kontrolünün sağlanmasıdır.
- Bilgi Teknolojileri Denetimi: Kurumun elektronik süreç, araç ve sistemlerinin güvenli ve doğru çalışmasının denetlenmesidir.
- Sistem Denetimi: Birimlerin faaliyetlerinin ve iç kontrol sistemlerinin katkı odağıyla analiz edilerek, uygunluk ve yeterliliklerinin ölçülmesidir.

ÖBKK'da da iç denetim diğer kamu kurumlarında uygulanan süreç ve görev dağılımıyla paralel bir yapıda iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. ÖBKK'da iç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususları ve yetki ve sorumlulukları yönetmeliğin 16. maddesinde sayılmıştır.

Özel bütçeli kamu kuruluşlarında iç denetçiler, idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve yine üst yöneticiler tarafından görevden alınır. ÖBKK'da iç denetçinin beşten fazla olması durumunda İDB kurulması ve aralarından bir kişinin koordinasyonu sağlamakla görevlendirilmesi için bir başkan tayin edilmesi ve İDB'ye tayin edilen başkanın Kurul'a bildirilmesi gerekmektedir.

ÖBKK'da iç denetçiler,

- gerçekçi risk analizleri yaparak, ÖBKK'daki yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- kısıtlı kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemek ve daha iyi kullanıma ilişkin öneriler yaratmak,

- harcamaları takiben yasal uygunluk denetimini gerçekleştirmek,
- idari harcamalar, malî işlemlere kararlar ve tasarruf kararlarının, ÖBKK'nın amaç ve stratejilerine uygunluğunu değerlendirmek ve denetlemek,
- tüm malî süreçlerin sistem denetimini yapmak ve öneriler yaratmak,
- üst yöneticisinin önerilerini de dikkate alarak, bağlı olduğu ÖBKK'nın yıllık iç denetim programını hazırlamak,
- denetim sonuçları doğrultusunda iyileştirmeye önerileri yaratmak ve
- denetim süresince veya sonucunda soruşturma açılmasını gerektirecek bir hususla karşı karşıya kalınması durumunda, hususu ilgili kurumun en üst amirine bildirmekle sorumludurlar.

İDKK tarafından uluslararası kabul edilmiş denetim ve kontrol standartları ile paralel olarak tanımlanmış standartlar ve diğer düzenlemeler iç denetçilerin yukarıda belirtilen görevlerini gerçekleştirmeleri için ÖBKK'larda kabul edilmiş yol göstericilerdir.

Görevi çerçevesinde bağımsız olan iç denetçilerin, hiç bir şart altında asli görevi haricinde görevlendirilemeyeceği temel bir esastır. İç denetçilerin ÖBKK'larda hazırladıkları denetim raporları, üst yönetici tarafından değerlendirilir ve ardından ilgili aksiyonların planlanması ve gerçekleştirilmesi için konu birimler ve malî hizmetler birimine iletilir ve sonrasında üst yönetici tarafından yaptırımlar takip edilir.

### **3.3.1 Son 10 Yılda konuyla ilgili yapılan araştırma bulguları**

*Katma Değer Yaratma:* Dünya'da etkin şekilde uygulanan iç denetim sisteminin ülkemizde işlevinin ve misyonunun kamu kurumlarınca tam olarak anlaşıldığını söylemek mümkün değildir. Yönetim reformu tamamlanmadan getirilen iç denetim sistemi kendinden beklenen katma değeri de henüz sağlayamamıştır. (Işık, 2011: 18) Bu durumun temel nedeni mevcut denetim anlayışındaki konfor alanından çıkılmak istenmemesidir. Alışlagelmiş süreç ve sistemler yerine yeni ve farklı yetkinliklerin geliştirilmesini gerektiren bir yapıya duyulan korku, yeni yapının temel amacının anlaşılmasına neden olmaktadır. İç denetim sürecinin amacının hata bulmak yada engellemek değil, kuruma bir gelecek rehberi sağlamak olduğu düşüncesinin bu görevi gerçekleştiren kişilerce özümsemesi bu süreçteki en büyük yapı taşıdır.

*Risk Yönetimi:* Kamu kurumlarında %38 oranında finansal risklere önem verildiği bulgularına rastlanmıştır. Dolayısıyla; kamu kurumlarının halen geleneksel iç denetim süreçleri çerçevesinde aksiyon aldıkları ve diğer işletme risklerini daha az öncelikli olarak ele aldıkları görülmektedir. Paralel olarak kamu kurumlarının yaklaşık olarak % 39'unun risk yönetim standardı kullanmadığı bulgularına rastlanmıştır. Bu durum iç denetim birimlerinin kamu yönetim ekiplerine dahil olmasıyla, risk yönetim sürecinde önemli bir yol alındığını gösterse de, algı değişiminin istenen hızda ilerlemediğinin bir göstergesidir. Zaten geçtiğimiz yıl itibarıyla yaklaşık %55'lik bir oranla kamuda risk yönetimi yapılmaktadır. Risk yönetimi bakış açısına sahip denetçi azlığı bu grafiği negatif etkilemektedir. Kamu iç denetçilerinin yaklaşık % 74'ünün Sertifikalı İç Denetçi (CIA) sertifikasyonu ile uzman iç denetçiyi istihdam etmemesi bu durumun net bir göstergesidir. (Yereli ve Kara, 2013: 61-62)

*Saydamlık:* İnceleme kapsamına giren 47 Genel Bütçeli Kamu İdaresinden 27'sinde Teftiş Kurulu veya benzeri bir denetim biriminin, faaliyet gösterdiği, toplam 12 idareye iç denetim kadrosu ihdas edilmiş olmasına karşın bu idarelerde iç denetçi istihdam edilmediği, 26'sında iç denetim biriminin bunun yanı sıra 23'ünde hem teftiş kurulu hem de iç denetim biriminin faaliyet gösterdiği belirlenmiştir.

Çalışma kapsamındaki idarelerden yalnızca 11 tanesinin vizyon ya da misyonunda saydamlık veya şeffaflık vurgusu yapıldığı görülmüş, ayrıca yalnızca 15 iç denetim biriminin ve 17 teftiş kurulunun kendi web sayfasının olduğu görülmüştür. İncelenen idarelerden 44'ünün İdare Faaliyet Raporunu kamuoyuyla paylaştığı ayrıca 6 idarenin bazı denetim raporlarını internet sitesinde yayınladığı ve 11 idarenin denetim biriminin Birim Faaliyet Raporunu resmi olarak yayınladığı, 21 idarenin denetim biriminin birim faaliyet raporlarının ise idarenin kendi faaliyet raporu içinde kısaca değerlendirildiği ve 2 idarenin denetim plan ve programını kamuoyuyla paylaştığı anlaşılmıştır. Öte yandan kurumlar dış denetim süreçlerinin sonuçlarını kendi internet sitelerinden hiçbir şekilde kamuoyuyla paylaşmamaktadır. Sayıştay ise, hazırladığı dış denetim raporlarını 31.12.2013 tarihi itibarıyla internet sitesinden yayınlamaya başlamıştır. (Gök ve Akar, 2014: 60) Bu durumda, saydamlık kavramının öneminin tam olarak hayatımıza girmiş olduğunu söylememiz mümkün değildir. Bu konunun yaşlarla daha vazgeçilemez bir hale getirilmesi gerekmektedir.

### 3.3.2 İlerleme Raporlarındaki trend analizi

*Kadrolar & atama:* 383 kamu idaresinde halihazırda iç denetçi kadrosu bulunmaktadır ve toplamda 966 iç denetçi görevlendirilmiştir.

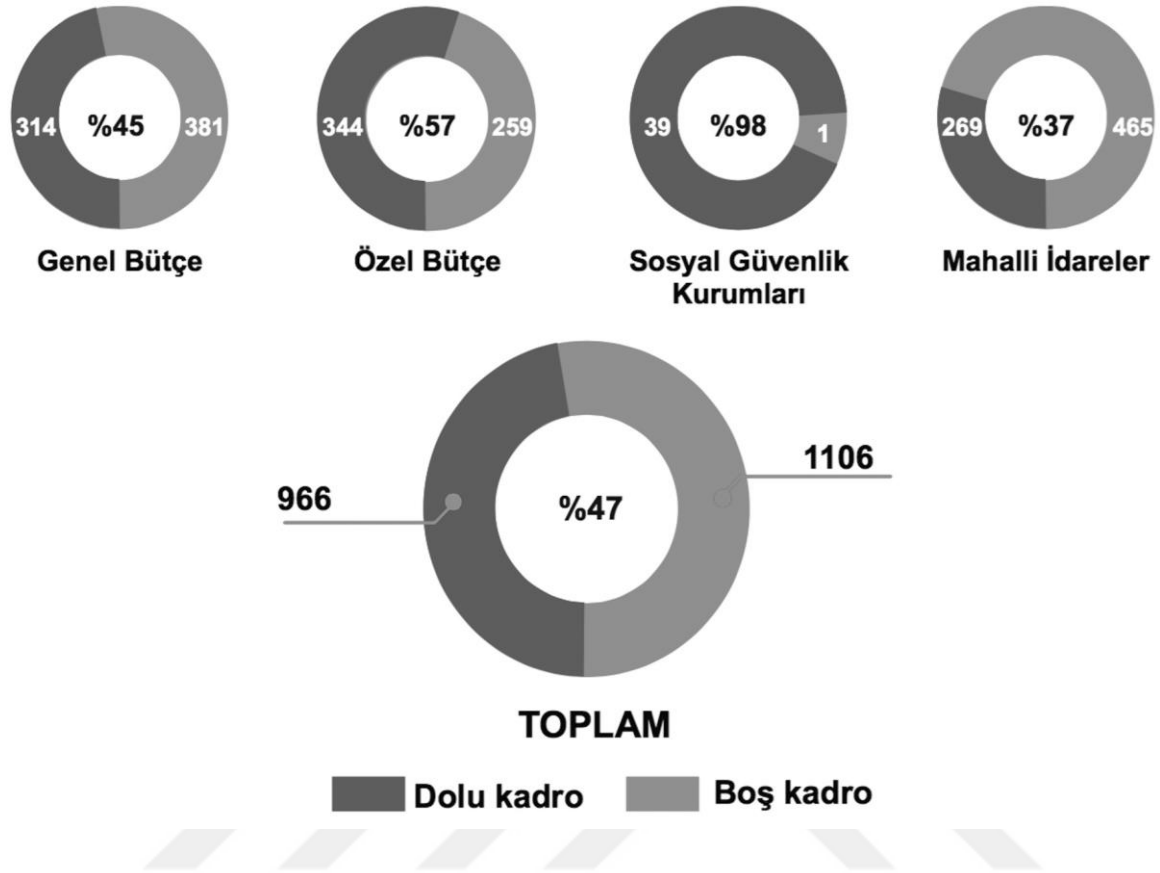
**Şekil 11 : Kadro İhdas Edilen ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayıları**

	Atama Yapmayan Kurum Sayısı	Atama Yapan Kurum Sayısı
Genel Bütçe	11	34
Özel Bütçe	31	105
Sosyal Güvenlik Kurumları		2
Mahalli İdareler	89	111
<b>TOPLAM</b>	<b>131</b>	<b>252</b>

Kaynak: Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2014: 35

2072 iç denetçi kadrosuna, kamu idareleri tarafından 966 atama yapılmış olup, dolu kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı yaklaşık % 47'dir.

**Şekil 12 : Dolu Kadronun Toplam Kadroya Oranı ve Dağılımı**



Kaynak: Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2014: 35

*Sertifikasyon:* Diğer taraftan, ülkemizdeki kamu sektöründe CIA sahibi 5, CCSA sahibi 2 ve CGAP sahibi 212 olmak üzere toplamda 219 uluslararası sertifikasyon süreçlerini tamamlamış denetçi görev yapmakta ve bu rakamlar önceki yıllara göre iyi bir artış ivmesi göstermekte ve umut vermektedir.

*İlerleme:* Türkiye sanılanın aksine mali kontrol alanında ilerlemeye oldukça hazırlıklıdır. Önceki dönemlerde özellikle mali kontrol hakkında ulusal eylem planını ve uyum stratejisinin kabulüyle çokça ilerleme gösterilmiştir. Dış denetimde de planlanana yakın bir ilerleme gözlemlenmiştir. Bununla birlikte, kamu iç mali kontrol sisteminin (KİMK) kamu iktisadi teşekküllerinde ve yönetimin her seviyesinde uygulanması için daha fazla çalışmaların tamamlanması önemli ve gereklidir.

Gelecek yıl, Türkiye'nin özellikle:

- Tercihen bir kamu mali yönetimi reform programının bir parçası olarak yeni bir

- eylem planını uygulamaya başlaması ve KİMİK politika belgesini güncellemesi,
- KMYKK'nın daha fazla uygulanmasını sağlamak ve uygulamaları iyileştirmek üzere kamu sektöründe iç denetim ve iç kontrol düzenlemelerinde değişiklikler yapılandırılması,
  - Dış denetim mevzuatının doğru, tam ve etkin olarak uygulanmasını sağlaması için çalışmaların yapılması önemlidir. (AB 2015 Türkiye İlerleme Raporu)

### 3.3.3 SWOT Analizi

Özetleyecek olursak son 10 yılda Kamuda İç Denetim konusunda yapılan çalışmalar hız kesmeden devam etmektedir. Ancak bazı konularda ivme kazanılmış olmasına karşın bazı konularda durum daha farklı gözlemlenmektedir

#### 3.3.3.1 Strengths / Güçlü Yönler

- AB üyelik sürecinin en güzel meyvelerinden biri olarak, 5018 sayılı KMYKK'nın, ikincil ve üçüncül mevzuatların tanımlanması ve geliştirilmeye devam edilmesi
- Kamu yönetimine; mevcut mevzuata ve geçmişe uygunluk odaklı yetersiz denetim sistemi yerine, uluslararası uygulamalar çerçevesinde geliştirilmiş, kaynakları etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleriyle yönetme anlayışını getirmesi
- 2006'dan günümüze 200'ü mahalli idare ve 2'si sosyal güvenlik kurumu olmak üzere 45'i genel bütçeli, 136'si özel bütçeli, toplam 383 kamu idaresine toplam 2072 iç denetçi kadrosunun tahsis veya ihdas edilmiş olması
- Bakanlıklar arası yapıya sahip bir Kurul tarafından yönlendiriliyor olması
- Uluslararası iç denetim standartlarıyla paralel ikincil ve üçüncül mevzuatın büyük ölçüde tamamlanması
- İç denetçilerin yetkinliklerini ve güncel bilgi birikimlerini güçlendirmek için her yıl zorunlu ve düzenli olarak eğitim programlarının gerçekleştirilmesi
- Yeni iç denetçiler için yoğunlaştırılmış bir sınav ve sertifikasyon sürecinin bulunması
- Dünya Bankası ile gerçekleştirilen hibe projesi çerçevesinde "Kamu Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi"nin yayımlanmış olması
- Proaktif & risk odaklı bakış açısına sahip olması

- Merkezi yönetim kurumlarının, 2014 başında güncellenen KİMK rehberini etkin ve kapsamlı şekilde takip etmesi

### 3.3.3.2 Weaknesses / Zayıf Yönler

- Yalnızca 26 büyük ölçekli iç denetim biriminin dış kalite değerlendirmesinin tamamlanmış olması
- Teşkilat kanunlarında yapılan tanımlamalarda iç denetim birimlerine yer verilmemesi
- 10 yıldır süren çalışmalara rağmen, iç denetim mevzuatı ile AB uygulamaları ve normları arasında süregelen uyumsuzlukların varolması
- İç denetim birimi başkanlarının özlük haklarının tanımlanmamış olması ve denetçiliğe yönelmeyi teşvik edecek çeşitli avantajları olmaması
- Azımsanamayacak sayıda idarede iç denetçi atamalarının henüz yapılmamış olması
- Kurulun idari kapasitesinin zayıf olması
- Dış denetim sürecinde, iç denetim faaliyetlerinin de bütünün bir parçası olarak değerlendirilip TBMM'ye raporlanmıyor olması
- İç denetim birim faaliyet raporlarının ve İç denetim raporlarının internet ortamında veya reel ortamda, kamuoyu ve çalışanlarla paylaşılmasına yönelik düzenlemelerin bulunmaması
- 2014 yılında, Dünya Bankası'nın desteğiyle başlanan "Pereformans Denetimi Projesi" için oldukça geç kalınmış olması
- İç denetçinin, yönetimden fonksiyonel olarak bağımsız olmakla birlikte denetim sonuçlarını üst yönetime raporlaması çerçevesinde idari anlamda bağımsız olmaması
- İç Denetim birimlerinin kendilerine ait bütçesi olmaması
- Mali kontrol ve yönetime, yalnızca mali bir sistem olarak değil, en başta bir yönetim sistemi olarak yeniden odaklanma ihtiyacının olması
- KİMK mevzuatında düzenlenen iç denetimin, genel olarak uluslararası standartlarla uyumlu olması

### 3.3.3.3 Opportunities / Fırsatlar

- Kamu iç denetim sisteminin, AB normları ve uluslararası uygulamalarla uyumunun sağlanması hedefi doğrultusunda "Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Uluslararası Standartlar ve AB Uygulamalarıyla Uyumlaştırılması" projesi ve Dünya

Bankası hibeleri kapsamında iki ayrı “Kamu İç Denetim Fonksiyonunun Güçlendirilmesi Projesi” yürütülmesi

- İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde standardı sağlamak ve iç denetim birimlerinin KİD standartlarına uyumunu artırmak amacıyla; Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) geliştirilmiş ve öncelikli 45 büyük ölçekli denetim biriminde uygulamaya alınmış olması. (Bu yazılım; planlanlama, yürütülme, raporlama ve izleme süreçlerinin tek siztem üzerinden yapılmasını sağlayan bir platformdur.)
- Atanan iç denetçilerin denetim ve kamu yönetimi tecrübesine sahip olması
- Ülkemizde iç denetim ile dış denetim arasında güçlü bir işbirliğinin olması ve kamu iç mali kontrolü alanında uluslararası kuruluşlarla işbirliği halinde olunması
- 2003’ten bu güne dış kalite değerlendirmesi, bilgi teknolojileri denetimi ve e- eğitim gibi alanlarda deneyim kazanılması
- Uluslararası alanda iç denetim konusunda geniş bir deneysel ve bilişsel sermaye bulunması
- AB’ye uyum süreciyle ortaya çıkan ve artan yapısal değişim ihtiyacıyla, iç denetimi de ele alan mali kontrol faslı (32 nci fasıl) müzakerelerinin devam etmesi
- İç denetçilik mekanizması henüz oluşturulmamış olan bazı kurumlarda, üst yönetim ve SGDB aracılığıyla iç denetim prensiplerinin işliyor olması
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıkları İç Denetçi Aday Belirleme Sınavı’nda kamuda tecrübesi olan uzman, akademik kariyer yapan veya denetmen personelin önceliklendirilmesiyle, adaptasyon süresinin azaltılması
- Yeni mezun, tecrübesiz adayların KİT sonrası mesleğe başlaması ve sürece yeni bakış açıları katmaları
- İç denetçiler için, daha net ve tatmin edici kariyer yollarının planlanmış olması
- Tüm iç denetim sürecinin özel yazılmış programlar kullanılarak yürütülmesi ve bu doğrultuda iş gücü ve zamandan ciddi tasarruf sağlanması ve standardizasyonla hataların çok büyük ölçüde önlenmesi
- Planlanlama, uygulama, raporlama, izleme gibi dış kalite değerlendirme faaliyetleri ve tüm iç denetim süreçleri ve sertifika derecelendirmenin tek bir sistem aracılığıyla gerçekleştirilmesini sağlayan “Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen)”nın 2013 yılından günümüze kullanımının yaygınlaşması
- 2014 yılında, Dünya Bankası’nın desteğiyle iç denetim kapsamında performans denetimi projesine başlanmış olması

### 3.3.3.4 Threads / Tehtidler

- 2072 iç denetçi kadrosundan yalnızca 766'sının dolu olması
- Atanan iç denetçilerin denetim ve kamu yönetimi tecrübesine sahip olması
- Bakanlıklar arası yapıya sahip bir Kurul tarafından yönlendiriliyor olması
- BT denetimi konusunda gerekli oranda kalifiye iç denetçi havuzunun henüz oluşturulmaması
- Ülkedeki tüm iç denetim birimlerinin dış kalite değerlendirmelerinin tamamlanmamış olması,
- Üst yönetim tarafından denetlenen birimlerde iç denetim alanında yeterli bilgi ve farkındalık olmaması
- Yeni mezun, tecrübesiz adayların KİT sonrası mesleğe başlaması
- Konuyla ilgili Türkçe kaynak yetersizliği ve iç denetçilerin yetersiz yabancı dil bilgileri nedeniyle, yabancı kaynakların yeterince incelenememesi,
- Tüm iç denetim sürecinin özel yazılmış programlar kullanılarak yürütülmesi ancak bu konuda iç denetçilerde yeterli bilgi ve deneyim bulunmaması
- Kamu idarelerinde denetime karşı korku ve isteksizlik olması
- Bilgi Teknolojileri denetimi konusunda iç denetçilerin bilgisiz ve deneyimsiz olması
- İDKK'nın Bakanlıklar arası yapısına rağmen, Maliye Bakanlığı'na bağlı oluşu doğrultusunda idari ve kurumsal kapasitesinin özel ve yeterli olmaması
- İç denetim mevzuatı ile AB norm ve uygulamaları arasında hala bazı uyumsuzlukların bulunması
- 2014-2015 İçDen geçiş döneminde, idarelerde İçDen kayıtları esas alınacağı için dış değerlendirme çalışmalarının ertelenmesi
- Özellikle geleneksel yöntemleri savunan st yöneticilerin sıklıkla iç denetime ilgi ve dikkatlerinin az olması, iç denetim raporlarına ve iç denetçinin görüşlerine önem vermemesi,
- Başbakanlık gibi bazı kilit kurumlar henüz iç denetçi atamamış olması

### 3.3.4 KIDA Analizi

Mevcut durum analizinin bir adım ötesine geçebilmek için sürece ve gelişimine farklı bir analiz çerçevesinden bakalım;

#### **3.3.4.1 Keep / Tut**

- İçDen'in tüm süreçler için tek sistem olması
- İDKK internet sayfasının iç denetim birimlerinin tüm bilgi ve belgelere tek noktadan ulaşabilecekleri yaşayan ve güncel bir platform olması

#### **3.3.4.2 Improve / Geliştir**

- İç & dış denetim işbirliğinin artırılması ve katkının maksimize edilmesi için, Kurul ve iç denetim birimlerinin Sayıştayla işbirliğinin artırılması
- Teftiş & iç denetim görev ayrımının net olmayan noktalarının tamamıyla tanımlanması
- İkincil & üçüncül mevzuatların tamamlanması
- Mevcut iç denetçilerin uluslararası denetim sertifikaları almasının kurum ve Kurul tarafından desteklenmesi
- İçDen geliştirmelerinde performans ve BT denetimlerine ilişkin özelliklerin önceliklendirilerek kullanıcılara sunulması
- Uzaktan eğitim içeriklerinin sadeleştirilip, ilgi çekici ve kolay anlaşılabilir hale getirilmesi

#### **3.3.4.3 Drop / Kurtul**

- Teftiş anlayışı ve yalnızca geçmişe yönelik uygunluk denetimi yapma odağı
- Dış denetim ve iç denetimin birbirinden bağımsız işlemesi
- İDKK'nın Maliye Bakanlığı'na bağlı oluşu
- İç denetçinin kurumdaki üst yönetici tarafından göreve alınması ve görevden alınması

#### **3.3.4.4 Add / Ekle**

- İç denetim birimlerinin Teşkilat Kanunu'na eklenmesi
- Kamu'nun hayatına yeni giren bu uygulamaların kullanımının özendirilmesi için, halihazırda Kamu'da İç Denetim konusundaki en iyi uygulamaların tespit edilip ödüllendirilmesi
- Üst düzey yöneticilerin yeni iç denetim sürecini ve faydalarını anlaması ve süreci daha çok sahiplenmesi için Kurul tarafından bilgilendirme toplantıları, çalıştaylar ve

seminerler düzenlenmesi

- İDKK'nın mevcut halindeki gibi Bakanlık temsilcilerinden oluşması ancak hiçbir bakanlığa bağlı olmayan tam bağımsız bir yapıda olması
- İç denetçilerin yalnızca sorun/eksiklik tespit eden olmayıp, çözüme yönelik öneri geliştiren danışmanlar olması
- İç denetim raporların üst yönetici tarafından İDKK'ya, Sayıştay'a ve TBMM'ye gönderilmesi zorunlu kılınması
- Kurumsal (elektronik) denetim hafızası oluşturulması
- Tüm kurumların denetim hafızalarının İDKK tarafından ulaşılabilir olması
- İç denetçinin ulusal ortak bir mercii tarafından göreve alınması ve görevden alınması
- İç denetim raporlarının Sayıştay denetimlerinde yasal olarak veri kabul edilmesi
- Teftiş kurullarının ve müfettişliklerin deneyimlerinden faydalanmak üzere bir mentorluk sistemi oluşturulması

### **3.4 Gelişimin hızlanmasına yönelik öneriler**

- İç denetim birimleri ile teftiş birimlerinin görevlerinin net bir şekilde tanımlanması,
- Yolsuzlukla mücadeledenin engellenebilmesi için, kamunlarla tanımlanmış iç denetimin rolü, görevleri ve yetkisi konusunda bilinçlendirmenin arttırılması,
- İç denetim birimlerinin kurumların organizasyon yapısındaki yerinin sağlamlaştırılması için üst yöneticiye bağlı olan iç denetim başkanlıklarının, kurumların teşkilat kanunlarında yer alması,
- İDKK'nın idari kapasitesinin güçlendirilmesi,
- İç denetim başkanlarına ilişkin görev/kadro ilişkisinin yasal statüsünün güçlendirilmesi,
- Kadro tahsis edilmesine karşın henüz iç denetçi ataması yapılmamış olan, kurumlarda iç denetçi atamalarının ivedilikle yapılması,

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yüzyılda insanlığın sanayi toplumundan bilgi toplumuna evrilmesi, her konuda olduğu gibi kamu yönetiminde de oyunun kurallarını değiştirmiştir. Gelişmiş ülkelerden öte gelişmekte olan ülkelerde değişim ihtiyacı kendini göstermiş, kamu mali yönetim sistemleri de, yeni kamu yönetimi anlayışına paralel olarak yeniden yapılandırılmaya başlanmıştır.

Ancak kamu mali yönetim sistemlerinde yürütülen değişim çabaları, gelişmiş ülkelerde büyük bir hızla uygulamaya geçerken, gelişmekte olan ülkelerde aynı ivme gözlemlenememiştir. Bunun sonucunda, uluslararası kuruluşların da çabaları ve uluslararası iyi uygulama örnekleriyle, gelişmekte olan ülkeler de bu değişim rüzgarından etkilenmişlerdir.

AB üyelik süreci ülkemizde bir çok konuda olduğu gibi finansal süreçlerde de farkındalık ve gelişim planlarını beraberinde getirmiştir. AB standartları ve uluslararası standartlarla paralel bir yapıda tasarlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) kapsamında, bütçe birliği, saydamlık, hesap verebilirlik gibi kavramlar hayatımıza girmiş, etkin ve verimli kaynak kullanımı önceliği doğmuştur. KMYKK ile ülkemizde kamuda yönetim anlayışı da iç denetim anlayışı da gelişim odağıyla hedeflenmiştir. Çünkü tüm Dünya’da olduğu gibi ülkemizde de sınırlı kaynakla maksimum hizmet sağlama odağı gündemedir.

Diyebiliriz ki, AB uyum sürecindeki en büyük yeniliklerden biri kamuda iç denetimin hayatımıza girmesidir. 5018 sayılı kanun ile birlikte Türkiye, “yönetim sorumluluğu”nu benimsemiş ve model olarak da AB ülkelerinin büyük bir kısmında uygulanan “Anglo-Sakson yaklaşımı”nı seçmiştir. Farkındayız ki bu sistem ve süreçler ülkemiz açısından henüz çok genç olmaları sebebiyle, gelişim aşamasındadır ve AB uygulamalarındaki iyi örnekler seviyesine ulaşabilecek olgunluğa gelmemiştir.

Örneğin ülkemizdeki mevcut durumu incelediğimizde; mali yönetim, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim arasındaki çizgileri net olarak gördüğümüzü söyleyemeyiz. Bu süreçler birbirlerinden tamamen ayrı konumlandırılmaktadır ve süreçleri gerçekleştiren kişiler arasında koordinasyonu sağlayacak bir platform bulunmamaktadır. 5018 sayılı Kamu

Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu teorik olarak tasarlanmış olup, uyulamaya yönelik pratik bilgiler için ulusal ortak prosedürler henüz oluşturulmamıştır. Bu durum uygulamaya yönelik yanlışlıkları beraberinde getirmekte ve iç denetçilerin işlerini zorlaştırmaktadır. Son 10 yılda kamu iç denetiminde faaliyet alanlarına özgü denetimler ve birim denetimleri yerine süreç denetimine odaklanılmıştır. Bu durum iç denetimin genellikle destek ve yönetsel süreçlere ilişkin iç kontrollerin verimlilik ve etkinliğini analiz ederek, bu alanlarda katma değer yaratmasına katkı sağlamıştır. Ancak önemle belirtmek gerekir ki; iç denetim neslen ve bağımsız bir güvence sağlama faaliyetinden öte, bir danışmanlık faaliyetidir. Kaldı ki; AB standartlarına göre kamuda iç denetim, dış denetim ve iç kontrolün kurumun mali faaliyetlerine ek olarak, kurumun diğer faaliyetlerini de içermesi gereklidir. Bu doğrultuda kamuda eski alışkanlıklardan tamamen kurtulunamadığı, iç denetimin harcama sonrası denetim boyutunun öne çıktığı ve yönetim boyutunun göz ardı edilmeye devam ettiği gözlemlenmektedir.

İç denetçilerin bakış açılarını bu yönde geliştirmeleri bu noktada gelişim için kilit önem taşımaktadır. Şüphesiz ki; bu yeni kamu yönetimi anlayışı beraberinde sürekli gelişimin en temel değerlerden olduğu, yerinden, katılımcı ve etkin yönetimi mutlak görmekle birlikte, merkeziyetçi ve hantal yönetimi terk etmeyi aşmaktadır. Bu doğrultuda ekip çalışmasına yatkın, analitik düşünebilen ve yaratıcı, bilişim teknolojilerine hakim ve işbirliğine açık yeni bir denetçi profilini oluşturmak ve sürekli gelişimlerini sağlamak temel bir yapı taşıdır.

Ancak ve ancak kamuda saydamlığın da teel öğelerden olduğu etkili bir denetim sistemi oluşturulduğunda, yolsuzluk ve verimsizlik önlenenebilir. Yönetsel hesap verilebilirlik ise yalnızca denetimde saydamlığın sağlanmasıyla; yani kamu faaliyetlerinin, planlar, hedefler ve bütçeler ile uygulama sonuçlarının toplumla doğru zaman ve doğru şekilde paylaşılmasıyla sağlanabilir. Son yıllarda, ülkemizde özellikle mali saydamlık alanında önemli ve büyük adımlar atılmasına karşın, denetim konusunda; işe alım, görev tanımı, uygulama esasları, raporlama ve kamoyuna sunum noktalarında aksaklıklar halen devam etmektedir. Henüz iç denetim birimi kurulmamış bir çok idare olması, sürecin yavaş geliyor olması da süreçle ilgili aksaklıklarda en temel etkenlerden biri diyebiliriz. Ayrıca iç denetim birimlerinin nicelik ve nitelik açısından güçlendirilmesi sürecin etkinliğine çok büyük katkı sağlayacaktır.

Bu reform yüzeysel bir reform değildir ve yalnızca süreçlerde değil, yönetim anlayışında da geniş ölçüde etkili olmalıdır. Bu nedenle özellikle kamu yönetimindeki eski zihniyet, yeni uygulamalar için zorluk yaratmaktadır. Bu noktada süphesiz en önemli destekçiler sistemin uygulayıcılarıdır. Bu nedenle reformun içeriğine ve felsefesine derin hakim olmaları çok önemlidir. Bunu sürdürülebilir bir gelişim anlayışıyla sağlamak gerekmektedir.

İç denetim faaliyetinin kuruluş amacına ve konu hakkındaki uluslararası gelişme ve standartlara uygun faaliyetlerde bulunulması hedefiyle gerekli çalışmalarının tamamlanması ve etkinlik ve verimliliğinin artırılması öncelikli hedeflerden olmalıdır. İç denetim uygulamalarında dijital süreç ve sistemlerin kullanımının hızlıca yaygınlaştırılması ve iç kontrol & risk yönetimi konularında iç denetçilerin bilgilendirilmesi gerekmektedir.

İDKK mevcut uygulamada ve 5018 sayılı Kanun'un tanımladığı görevleri yapma noktasında çok etkin işlemeyen bir yapıdadır. Bu nedenle İDKK da Dünya'daki iyi uygulamalar göz önünde bulundurularak yeniden bir yapılanmaya gidilmelidir. 5018 sayılı Kanun'da iç denetim yapacak olan iç denetim görevini yerine getiren kişilerin bağımsızlıklarının daha sağlam temellere oturtulması ve kamuda iç denetim sürecinin kendisi de denetlenmesi de gerekliliktir.

Özetle, kamuda iç denetimin doğru ve etkin bir şekilde işlemeye başlaması için, ilk önce gelişmelere ve yeniliklere açık olmayan kamu zihniyeti, hantallığından kurtulmalı ve gelişmeleri takibe odaklanmalıdır. Ancak bu şekilde ülke potansiyelimizi ortaya çıkarabilir ve topluma kaliteli hizmeti en verimli şekilde sunabiliriz.

# KAYNAKÇA

## KİTAPLAR

- 1) Akbulut, Ö., Özgen, H.M., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö., ve Almış, O., (2012), Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, 1.Baskı, Ankara
- 2) Aksoy, T., (2006), "Tüm Yönleriyle Denetim", Yetkin Yayınları, Ankara
- 3) Aksoy, T., (2008), "Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim", Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara
- 4) Alptürk, E. (2008), "İç Denetim Rehberi", Maliye ve Hukuk Yayını, Ankara
- 5) Arcagök, S., Erüz, E, (2006), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara
- 6) Bilge, S., Kiracı, M., (2010), "Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma", Gazi Kitabevi, Ankara
- 7) Candan, E., (2007), "Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi", T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2007/374, Ankara
- 8) China Audit Society, (1999), "History And Development Of State Audit In China," State Audit And Accountabilitiyim'dan aktaran Bülend Özoğlu, Ceyhan Mercan, Sabri Çakıroğlu, (2010), "Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti - İç Denetim"
- 9) Coram, P., C. Ferguson, R. Moroney. (2008), "Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures And The Level Of Misappropriation Of Assets Fraud", Accounting And Finance
- 10) Çoban, M.C., Aydın, A.H., (2010), "Kamu Yönetiminde İç Denetimin Kurumsal Gelişimi", Küreselleşme Sürecinde Kamu Yönetiminde Eğitim ve Araştırma, Sakınmaz Ofset, Kahramanmaraş
- 11) Çolak, H.B., (2006), "5018 sayılı Kanunun Öngördüğü Harcama Süreci, Görevliler ile Görev Alanların Yetki ve Sorumlulukları", 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara
- 12) Dewar, A. David, (1985), "Value For Money Audit; The First 800 Years," Public Finance And Accountancy
- 13) Dewar, A. David, (1985), "Value For Money Audit; The First 800 Years," Public Finance And Accountancy, August S.10'dan Aktaran Bülend Özoğlu, Ceyhan Mercan, Sabri Çakıroğlu, (2010), "Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti - İç Denetim"
- 14) Galloway, D., (2006), "Internal Auditing: A Guide For The New Auditor", Institute Of Internal Auditors
- 15) Gözübüyük Ş., (1983), "Yönetim Hukuku", Sevinç Matbaası, Ankara

- 16) Gözübüyük Ş., (2001), “Türkiye’nin Yönetim Yapısı”, Turhan Kitabevi, 7.Baskı, Ankara
- 17) Güredin, E.,(1994), “Denetim”, Beta Yayınları, İstanbul
- 18) Karaarslan, E., (2007), “Kamu Sektörüne Dahil Kamu İdarelerinin Tasnifi ve Bu Birimlerin Hukuki - Mali Yapıları”
- 19) Karatepe Ş., (1993), “İdare Hukuku”, 9 Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir
- 20) Korkmaz T., (2002), “Siyasi Sistemler,Yönetim Modelleri ve Türkiye”, Timaş Yayınevi, İstanbul
- 21) Kubalı, D., (1998), "Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar", Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Ankara
- 22) Kurnaz, N., Çetinoğlu, T., (2010), “İç Denetim: Güncel Yaklaşımlar”, Umuttepe Yayınları, Kocaeli
- 23) Moeller, R. (2005), Brink’s Modern Internal Auditing, John Wiley And Sons Inc., Sixth Edition, New Jersey
- 24) Mutluer M, K., Öner E ve Kesik A. (2011), "Bütçe Hukuku", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul
- 25) O’regan, D., (2004), Auditor’s Dictionary, Term, Concepts, Processes, And Regulations, John Wiley And Sons. Inc., USA
- 26) Önder, M.F., (2008), “Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum”, Asil Yayın Dağıtım, Ankara
- 27) Özer H., (1997), “Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Sayıştay Yayınları., 3.Baskı, Ankara
- 28) Özoğlu B., Mercan C., Çakıroğlu S,(2010), “Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti - İç Denetim”, İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, İstanbul
- 29) Pickett, K.H. Spencer (2005), The Internal Auditing Handbook, England: John Willey And Sons, UK
- 30) Yörüker, S., (1999), “Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Kavramları”, Sayıştay Yayınları, Ankara

## **TEZLER**

- 31) Arslan, N., (2014), "Kamuda İç Denetim Sistemi : Büyükşehir Belediyeleri Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya
- 32) Doğmuş, M.D., (2008), "Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye'de İç Denetim", Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Ankara
- 33) Ekiz, İ., (2011), "Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sbe Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş
- 34) Gürkan, Z.,(2009), “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

- 35) Kavakoğlu T., (2010), “Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği”, Yüksek Lisans Tezi Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli
- 36) Memiş, M. Ü., (2006), “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana
- 37) Şensoy, S., (2007), "Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- 38) Tufan, M., (2012), "Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma", Çanakkale Onsekiz Mart Üniveristesi Sbe Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale

## DERGİ

- 39) Acar, D., Akçakanat, Ö., (2012), "Özel Bütçeli İdarelerden Üniversitelerin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 37
- 40) Ağdeniz, S., (2006), “5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler ve Bunların Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirme”, Mali Kılavuz Dergisi, Yıl 9, Sayı: 33
- 41) Akpınar, M., (2011), “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 14
- 42) Akyel, R., (2010), Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlenendirilmesi, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 19, Sayı: 3
- 43) Alıcı, O.V., (2006), “Belediyelerde İç Denetim”, Mahalli İdareler Aylık Mesleki Mevzuat Dergisi, Sayı: 147
- 44) Alt, J.E. ve Lassen D.D. (2006), “Fiscal Transparency, Political Parties and Debt in OECD Countries”, European Economic Review, Vol: 50
- 45) Başpınar, A. (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı: 148
- 46) Chun, C., (1997), “On The Functions And Objectives Of İnternal Audit And Their Underlying Conditions”, Managerial Auditing Journal, Vol.12
- 47) Dabbağoğlu, K., (2007), “İç Kontrol Sistemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 82
- 48) Elitaş, C., (2004), “İç Denetçinin verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 69
- 49) Ertem, O., (2006), “Harcama Yetkilisi”, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 32

- 50) Eryılmaz B., (1993), “Kamu Bürokrasinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler”, *Aid*, C.26, Sayı: 4
- 51) Gensse, P., (2005) “La Contributin du Contrôle Interne et de L’Audit au Gouvernement Entreprise”, *Compabilité Kontrol Audit*, Vol: 1 (Çeviren; Serkan Akçay)
- 52) Gök, M., Akar S., (2014), “Türkiye’de Kamu Denetim Birimlerinde Saydamlık Uygulamalarının Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Değerlendirilmesi”, *Business And Economics Research Journal* Vol: 5
- 53) Gönülaçar Ş., (2008), "İç Denetimin Bürokratik Serencamı", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 135
- 54) Gönülaçar, Ş., (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130
- 55) Gösterici, H., (2006), “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı – Fonksiyonel Bağımsızlık”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 295
- 56) Güler, C., (2010), "Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim", *Dış Denetim Dergisi*, Sayı:3
- 57) Holt, T.P., DeZoort, T. (2009), “The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions”, *International Journal of Auditing*, Vol: 13
- 58) Işık, M., (2011), "Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim Fonksiyonları Teorik ve Pratik Olarak Nasıl Ayrıştırılabilir?", *Denetim Dergisi*, Sayı: 6
- 59) İbiş, C., Çatıkkaş, Ö., (2012), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85
- 60) Kara, S., Yereli, A.N., (2013), “Risk Odaklı İç Denetim Uygulamalarında Yabancı Ortaklığın Etkisi: İMKB Uygulaması, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 39
- 61) Karaarslan, E., (2005), “Kamu Sektörüne Dahil Kurum ve Kuruluşların İşleyişi”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 28
- 62) Karaaslan, E., (2006), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 121
- 63) Kartal, F., (2013), “Maliye Finans Yazıları”, Sayı:99
- 64) Kızılboğa, R., Özşahin, F., (2013), "Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 2
- 65) Kiracı, M., Çorbacıoğlu S., (2008), “Kamu Bankalarında İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Ziraat Bankası Teftiş Kurulunda Yaşanan Örgütsel, Teknik ve Kültürel Değişim”, *CÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 32, No: 2
- 66) Koçak, S., Kavakoğlu, T., (2010), “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:77
- 67) Korkmaz, U., (2007), “Kamuda İç Denetim”, *Bütçe Dünyası*, Cilt 2, Sayı: 25
- 68) Kuluçlu E., (2006), “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 63
- 69) Kurnaz, H. (2006), “Türk Kamu Sektöründe Yeni Bir Kavram: İç Denetim”, *Vergi*

- 70) Midyat, C.S., (2007), "Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler", Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 131
- 71) Okur, Y., (2010), "Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme" Maliye Dergisi, Sayı: 158
- 72) Önen, S.M., ve Özmen, B., (2011), "Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk", Sayıştay Dergisi, Sayı: 81
- 73) Özeren, B., (2000), "İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları", Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Sayı: 8
- 74) Saraç, O., (2005), "Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı: 148
- 75) Saran, U., (1997), "Denetimin Yeri, Önemi ve Türk Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi", Yeni Türkiye Dergisi, Sayı: 14
- 76) Şahin, Ü., (2008), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi, KMu İİBF Dergisi, Sayı: 15
- 77) Tek, Z., Çetinkaya, E. M., (2004), "İç Denetim", Bütçe Dünyası, Sayı:20
- 78) Toraman, C., (2002), "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 62
- 79) Uluğ, F., (2004), "Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma" Amme İdaresi Dergisi, Sayı: 37
- 80) Uzun, A. K.,(2010), "Bağımsız Denetçinin Seçiminde Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları", Active Denetim Dergisi, Sayı: 48
- 81) Uzun, F., (2007), "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Sayı: 12
- 82) Yereli, A. N.,(2007), "Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2007: TÜRMÖB Yayınları, Sayı: 23
- 83) Yıldırım, Ö., (2009), "İç Denetim Sistemlerinde Uygunluk Denetimi", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 38
- 84) Yücel, B. (2009), "Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş", Maliye Dergisi, Sayı: 157

## MAKALELER

- 85) Corneroli, G. (2001), "The Role of the European Court of Auditors in the Kontrol of State Aid", C. D. Ehlermann, & M. Everson içinde, European Competition Law Annual 1999 (Çeviren:R. Çalışkan)
- 86) Coşkun, A., Karabeyli, L., (2007), "Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi", XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya
- 87) Çavuşoğlu, M., Duru, O., (2007), "Araştırma Notları / Siyasal Vakıf Bülteni",

Ankara

- 88) Gürkan, N., (2005), "İç Denetim, Maliye ve Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi, Ankara
- 89) Harrington, C., (2004), "İnternal Auditor's New Role", Journal Of Accountancy
- 90) Kaya, B. (2009), İç Denetim Nedir? [http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic\\_denetim\\_bertan\\_kaya\\_5\\_makale.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf), (Erişim Tarihi: 02.01.2016)
- 91) Yurdakul, D. (2014), Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi: Üye Ülke Uygulamaları

## **RAPORLAR**

- 92) 2015 AB İlerleme Raporu <http://www.ab.gov.tr/index.php?p=46224> (Erişim Tarihi: 04.08.2015)
- 93) ECIIA, Avrupa'da İç Denetim Konum Raporu, Çev. TİDE 2005
- 94) Hepworth, Noel, (2003), Audit and Kontrol, CEF Conferance, Slovenia, 2003: CIPFA, UK
- 95) [Http://Www.Idkk.Gov.Tr/Sitedokumanlari/Faaliyet%20raporlar%C4%B1/2013kamuicdenetimgeNelraporu.Pdf](http://www.idkk.gov.tr/Sitedokumanlari/Faaliyet%20raporlar%C4%B1/2013kamuicdenetimgeNelraporu.Pdf) (Erişim Tarihi: 22.05.2015)
- 96) IIA, Standards & Guidance — International Professional Practices Framework (Ippf), [Https://Na.Theiia.Org/Standards-Guidance/Mandatory-Guidance/Pages/Definition-Of-Internal-Auditing.aspx](https://na.theiia.org/Standards-Guidance/Mandatory-Guidance/Pages/Definition-Of-Internal-Auditing.aspx) (Erişim Tarihi: 03.11.2015)
- 97) INTOSAI, Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, (Çev. Baran Özeren), Sayıştay Başkanlığı, [Http://Www.Sayistay.Gov.Tr/Yayin/Elek/Elekicerik/Sbn531ckontstanreh.Pdf](http://www.sayistay.gov.tr/Yayin/Elek/Elekicerik/Sbn531ckontstanreh.Pdf) (Erişim Tarihi: 10.12.2015)
- 98) İDKK (2009), 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara, [Http://Www.Idkk.Gov.Tr/Sitedokumanlari/Faaliyet%20raporlar%C4%B1/2008\\_Yili\\_Kamu\\_Icdenetim\\_Genel\\_Raporu.Pdf](http://www.idkk.gov.tr/Sitedokumanlari/Faaliyet%20raporlar%C4%B1/2008_Yili_Kamu_Icdenetim_Genel_Raporu.Pdf) (Erişim Tarihi: 22.12.2015)
- 99) İDKK (2014), 2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara
- 100) Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri, (2003), Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması, Ankara

## **KANUN / YÖNETMELİKLER**

- 101) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003), Resmi Gazete, No: 25326, 24.12.2003
- 102) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003), Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 11, 10.12.2003
- 103) İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (2006), Resmi Gazete, No: 26226, 12.07.2006
- 104) Kamuda İç Denetim Genel Tebliği, (2013), Resmi Gazete, Sayı: 28623, 19 Nisan 2013
- 105) TİDE (2008), Uluslararası İç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi

## İNTERNET

- 106) Coso, <Http://Www.Coso.Org/Documents/Internal%20kontrol-Integrated%20framework.Pdf>, 2012 (Erişim Tarihi: 11.01.2016)
- 107) Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/C50ySay.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.03.2016)
- 108) Government of the Punjab Local Government & Rural Development Department, Punjab Local Government (Internal Audit) Rules, (2004), [http://g2lg.gop.pk/Portal/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_download&gid=84](http://g2lg.gop.pk/Portal/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=84), (Erişim Tarihi:12.12.2015)
- 109) [https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=ic\\_denetim\\_dergisi](https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=ic_denetim_dergisi), (Erişim Tarihi: 30.01.2016)
- 110) IIA, (2012), “Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance”, [www.globaliaa.org/standards-guidance](http://www.globaliaa.org/standards-guidance), (Erişim Tarihi: 04.10.2015)
- 111) INTOSAI, (2016), <http://www.intosai.org/about-us.html> (Erişim Tarihi: 12.03.2016)
- 112) İDDB, (2016) <http://icdenetim.kultur.gov.tr/TR,46902/mesleki-kuruluslar.html> (Erişim Tarihi: 12.03.2016)
- 113) Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, (2013), <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2014-2016StratejiBelgesi.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.11.2015)
- 114) TİDE, (2016), [https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h\\_hakkimizda\\_Icerik](https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=h_hakkimizda_Icerik) (Erişim Tarihi: 12.03.2016)
- 115) Uzun, A. K., (2008), “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri”, Deloitte, <Http://Www.Denetimnet.Net/Userfiles/Documents/Deloittemakaleleri/İşletmelerde%20iç%20denetim%20faaliyetinin%20rolü%20ve%20katma%20değeri.Pdf> (Erişim Tarihi: 29.02.2016)
- 116) Yükseköğretim Kurumu (2012), “İç Denetim”, <http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang,tr/> (Erişim Tarihi: 30.11.2015)

# ÖZGEÇMİŞ

## MEHMET ALİ KARABAĞ

0531 277 94 27 // mehmetalikarabag6@gmail.com // İstanbul

### Kişisel Bilgiler

Cinsiyet:	Erkek	Uyruk:	T.C.
Doğum Tarihi:	17.12.1988	Medeni Durumu:	Evli
Askerlik Durumu	Tamamlandı (Mayıs 2012)	Sigara Kullanımı	Hayır

### Eğitim Bilgileri

2007 – 2011 **İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ**  
İşletme Fakültesi

2002 – 2006 **SELÇUKLU ATATURK LİSESİ**

### Deneyimler

Eylül '14 – ... **TÜBİTAK BİLGEM**  
**Gerçekleştirme Birimi – Uzman Yardımcısı**

- Çalışan maaş, prim, tazminat vb ödemelerinin, ödeme öncesi mevzuata uygunluk kontrolünün yapılması ve ödemelerin onaylanması ve ay bazında üst yönetime raporlanması
- Mal ve hizmet alımı ihaleli sözleşmelerinin ödeme öncesi mevzuata uygunluk kontrolünün yapılması ve ödemelerin onaylanması ay bazında üst yönetime raporlanması
- Doğrudan temin sözleşmelerinin ödeme öncesi mevzuata uygunluk kontrolünün yapılması ve ödemelerin onaylanması ay bazında üst yönetime raporlanması
- SAP'ye geçiş projesinde mali işler modülü sürecinin tasarlanması ve hayata geçirilmesi

Ekim '12 – Eylül '14 **TÜBİTAK BİLGEM**  
**Mali İşler Birimi – Uzman Yardımcısı**

- Ankara ve Gebze'de Sözleşmeye dayalı ve Doğrudan temin yoluyla yapılan hizmet alımlarına ait Hakkediş belgelerinin, ödenme öncesi mevzuata uygunluğunun kontrol edilmesi
- Ödeme emri belgelerinin düzenlenmesi ve ödemelerin talimat formu hazırlandıktan sonra imzaya gönderilip ödenmesi
- Teminat Mektupları kayıt-kontrol ve iade edilmesi

- SGK'dan gelen Firmalara ait İlişiksizlik belgelerinin uygunluğunun kontrolü yapıldıktan sonra hazırlanıp SGK ya gönderilmesi
- 320, 330 ve 910 hesaplarının aylık olarak kontrol edilmesi
- BİLGEM Adına yapılan ihalelere mali üye olarak girilmesi

*Mar '11 – Ağu '11*

**Nexum - Boğaziçi**  
**Yarı Zamanlı Stajyer (Haftada 3 gün)**

Stajım süresince;

- Alış ve satış faturalarının finansal mevzuata uygunluğunun kontrol edilmesi.
- Günlük sabit kıymet işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve muhasebe kayıtlarının yapılması
- Müşteri ve tedarikçiler ile cari hesap mutabakatlarının gerçekleştirilmesi
- Personel masraflarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması
- Açık hesap ve ödeme izleme listelerinin takibi
- Mali mevzuat ve UFRS uyumluluğunu gözeterek ve kontrol ederek muhasebe kayıtlarının gerçekleştirilmesi
- Tüm evrak ve faturaların düzenlenmesi ve saklanması temel sorumluluklarımı oluşturmaktaydı

*Haz '10 – Ekim '10*

**SMMM İsmail Eser**  
**Genel Muhasebe Asistanı**

Şirkette 2008 yaz döneminde yaptığım stajda var olan görev tanımımı, tam sorumlulukla devam ettirdim.

*Haz '09 – Eyl '09*

**AKINSOFT**  
**Muhasebe Stajyeri**

Şirkette 2008 yılında İsmail Eser Muhasebe Bürosunda sahip olduğum iş tanımıyla örtüşen bir pozisyonda ( veri girişleri, sosyal güvenlik kurumlarıyla entegrasyon, personelle ilgili işlemler v.b.) çalıştım. Bunlara ek olarak şirketin stok değerlerini hesaplamak ve bordroları düzenlemek de görev tanımım kapsamındaydı. Şirkette veri tabanı programı olarak ETA ve WolWox programlarını kullandım.

*Haz '08 – Ekim '08*

**SMMM İsmail Eser**  
**Genel Muhasebe Stajyeri**

Şirkette bulunduğum sürece şirketin vergi dairesine bildirmekle yükümlü olduğum kayıt işlemlerini , şirketlerin işe başlama formlarının doldurulması takibiyle gerçekleştirdim. Şirketlere yeni başlayan ve işten ayrılan çalışanların SGK'ya bildirilmesi ve gerekli prosedür ve formların takibi ve uygulamaları da sorumluluğum dahilindeydi. Aylık SSK, BağKur ve vergi (kdv,damga vergisi,muhtasar ,geçici vergi,gelir vergisi v.b.) ödemelerinin hesaplanmasına ve listelenmesine yardımcı oldum ve ödemeleri gerçekleştirdim. Şirketin faturalanan giderlerinin

ve gelirlerinin ETA 'ya kayıt edilmesi de sorumluluğum dahilinde idi. Ayrıca şirkette tahakkuk çıkarmak, beyanname düzenlemek, tüm rapor, mektup, memorandum ve formlar gibi yazışmaları yapmak ve şirketin finansal işlemlerinin gerçekleştirilmesi de görevlerim arasındaydı

**Yabancı Dil Bilgisi**    **İngilizce**    Yazma - Upper Intermediate    Konuşma - Intermediate

**Bilgisayar Bilgisi**    Windows, Microsoft Office uygulamaları (Word, Excel, PowerPoint, Outlook... ),  
Internet ve uygulamaları , SAP, SPSS , ETA, Logo, Wolvox.

### **Aktivite ve Ödülleri**

- Selçuklu Atatürk Lisesi 2005-2006 Mezuniyet Balosu Komite Başkanlığı ( 2006)
- Nesrin ve Ayşegül Kardeşler İ.Ö.O santranc turnuvası 2.liği (2001)
- Konya İlköğretim okulları 5 sınıf bilgi yarışması Konya 3.lüğü

### **İlgi Alanları**

Sinema    Seyahat    Teknoloji    Fotoğraf Çekmek  
Müzik    Futbol    Basketbol    Dijital Dünya

### **Referansları**

- **Güçlü CELEBOĞLU** TÜBİTAK BİLGEM – Muhasebe Müdürü // 05324244291
- **Şebnem ÇELEBİ** Nexum Boğaziçi – Mali ve İdari İşler Müdürü // 05322658934
- **Alişan YENİLİYEN** Nexum Boğaziçi. – Muhasebe Yöneticisi // 05332668717
- **İsmail ESER** Muhasebeci – Büro sahibi // 03323524224