

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Avrupa Birliği Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUM SÜRECİNDE İÇ DENETİM
FAALİYETLERİNİN KAMU KURUMLARININ MALİ
SAYDAMLIKLARINDAKİ ROLÜ**

ÖZDEN ŞENTÜRK
2501150054

Tez Danışmanı
PROF.DR SEYHUN DOĞAN

İstanbul - 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : ÖZDEN ŞENTÜRK Numarası : 2501150054
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : AVRUPA BİRLİĞİ Danışmanı : PROF.DR. SEYHUN DOĞAN
Tez Savunma Tarihi : 11.06.2019 Saati : 11:30
Tez Başlığı : AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUM SÜRECİNDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN KAMU KURAMLARININ MALİ SAYDAMLIKLARINDAKİ ROLÜ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF.DR. SEYHUN DOĞAN		KABUL
2- PROF.DR. MİTHAT ZEKİ DİNÇER		KABUL
3- PROF.DR. AYHAN AYTAÇ		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF.DR. OSMAN KÜÇÜKAHMETOĞLU		
2- - DR.ÖĞR. ÜYESİ ELİFE AKIŞ		

ÖZ

AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUM SÜRECİNDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN KAMU KURUMLARININ MALİ SAYDAMLIKLARINDAKİ ROLÜ

ÖZDEN ŞENTÜRK

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde birçok alanda olumlu yönde gelişim ve değişim gösteren Türkiye, Avrupa Birliği'nin İlerleme Raporlarına göre özellikle Mali Kontrol ve Mali Hizmetler alanında ilerleme kaydetmiştir. Bu gelişme ve ilerlemelerin sebeplerinin en önemlilerinden biri mali alanda yaşanan yapısal reform süreçleridir. Mali alanda yaşanan bu değişimlerin en göze çarpanı ise 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun kabul edilmiş olmasıdır. Bu kanun ile hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi, mali saydamlık, kaynak kullanımlarında etkinlik ve verimlilik, güvenilir bir iç kontrol sistemi vb. ilkeler artık kamu kurumları için vazgeçilmez unsurlar olmuştur. Bu kapsamda, oluşturulmasında iç denetim faaliyetlerinin önemli bir faktör olduğu faaliyet raporlarının incelenmesi ve mali saydamlığa sahip, şeffaf ve ulaşılabilir olduğunun denetlenerek kamuoyu ile paylaşılmasının, kurumlara olan güveni arttırdığı düşünülmektedir.

Hesap verme sorumluluğunun artması ve kamusal kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanıldığının tespitinde iç denetimin önemli bir paya sahip olduğu görülmekle birlikte kamu kaynaklarının daha verimli kullanımının, kurumların performanslarını arttırmada önemli rolü bulunduğu anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Raporları, Mali Kontrol, Mali Saydamlık, Mali Yönetim, İç Denetim

ABSTRACT

**THE ROLE OF INTERNAL AUDIT ACTIVITIES IN FINANCIAL
TRANSPARENCY OF PUBLIC INSTITUTIONS IN THE PROCESS OF
COMPLIANCE WITH THE EUROPEAN UNION**

ÖZDEN ŞENTÜRK

European Union harmonization process in many areas of development and change in a positive direction indicating Turkey, the European Union Progress Report and Financial Control has made particular progress in the area according to Financial Services. One of the most important reasons for these developments and progresses is the structural reform processes in the financial field. The most prominent of these changes in the financial field is the adoption of the Law No. 5018 on Public Financial Management and Control. Strengthening accountability with this law, financial transparency, efficiency and efficiency in resource use, a reliable internal control system and so on. principles have become indispensable elements for public institutions. In this context, it is thought that examining the activity reports, which are an important factor in the internal audit activities and sharing them with the public by auditing that they are financially transparent, transparent and accessible, increase trust in institutions.

Although internal auditing has an important role in increasing accountability and determining the effective and efficient use of public resources, more efficient use of public resources has an important role in improving the performance of institutions.

Key Words: Annual Reports, Financial Control, Financial Disclosure, Financial Management, internal Audit

ÖNSÖZ

İç denetim faaliyetleri, iş ve işlemlerin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesine ek olarak riskin ölçülmesi ve iç kontrol gibi süreçleri de içeren aynı zamanda bu kavramlarla eş güdümlü olarak çalışan bir denetim yoludur.

Avrupa Birliğine uyum sürecinde Türkiye’den istenilmiş olan bazı uygulamaların başında mali anlamda birliğe uygun bir yapının oluşturulması gelmektedir. Türkiye’de bu konuda yapılan en etkili değişikliklerinden biri 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol kanunun yürürlüğe girmesi olmuştur. Kurumların yapısını büyük ölçüde değiştiren ve artık eski uygulamaları bir kenara bırakan bu kanun ile mali kontrol ve iç denetim artık hukuksal, finansal ve buna benzer birçok konuda topluluk hedeflerine uygun bir şekilde yönetilecek, kaynak kullanımı ve verimliliği anlaşılır olacak, kısaca Avrupa Birliği’nin politikalarının uygulamaya geçirildiği konusunda güvence verecektir.

Bu çalışmayla, Avrupa Birliğine uyum süreci içinde Türkiye de iç denetim faaliyetlerinin seçilen kamu kurumlarının mali saydamlıklarına ne şekilde yansıtıldığı ortaya konulmaktadır. Bu kapsamda; iç denetim ile birlikte kurumsal faaliyetlerle ilgili risk değerlendirmeleri faaliyet raporlarından örnekleme yapılarak, kurumların mali saydamlığa sahip şekilde faaliyet göstermesi durumunda ilgili kurumların etkinlik ve verimliliği sağlaması ile hem kurum içi hem de kurum dışı güven ortamının yaratılması gibi amaçlara daha hızlı ulaşabileceği hususu incelenmiştir.

Bu çalışma süresinde yönlendirmeleri ve katkılarından dolayı saygı değer hocam Prof. Dr. Seyhun Doğan’a ve her konuda benden sabır ve desteklerini esirgemeyen aileme teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM KAVRAMI

1.1. DENETİM KAVRAMI.....	3
1.2. DENETİMİN TARİHÇESİ.....	4
1.3. DENETİM KAVRAMININ AMACI.....	5
1.4. DENETİM KAVRAMININ ÖZELLİKLERİ.....	6
1.5. DENETİM TÜRLERİ.....	7
1.5.1. İç Denetim.....	7
1.5.2. Dış Denetim.....	8
1.5.2.1. Bağımsız Denetim.....	8
1.5.2.2. Kamu Denetimi.....	9
1.5.3. Sürekli - Sınırlı Denetim.....	9
1.5.4. Zorunlu- İsteğe Bağlı Denetim.....	10
1.6. İÇ DENETİM KAVRAMI.....	10
1.6.1. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı.....	12
1.6.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	14
1.6.3. İç Denetim Çeşitleri.....	16
1.6.3.1. Uygunluk Denetimi.....	17
1.6.3.2. Performans Denetimi.....	18
1.6.3.3. Sistem Denetimi.....	18

1.6.3.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	19
1.6.3.5. Mali Denetim.....	20
1.7. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ.....	20
1.7.1. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	21
1.7.2. Risk Odaklı Denetim.....	22
1.7.3. Değer Yaratma.....	22
1.7.4. Güvence Sağlama.....	22
1.8. İÇ DENETİM- DIŞ DENETİM İLİŞKİSİ.....	23
1.9. İÇ DENETİM- TEFTİŞ İLİŞKİSİ.....	24
1.10. İÇ DENETİM STANDARTLARI.....	25
1.10.1. Kamu İç Denetim Standartları.....	25
1.10.1.1. Nitelik Standartları.....	26
1.10.1.2. Çalışma Standartları.....	27
1.10.2. Uluslar arası İç Denetim Standartları.....	27
1.10.2.1. IIA Uluslararası İç Denetim Standartları.....	27
1.10.2.2. COSO İç Kontrol Standartları.....	29
1.10.2.3. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI).....	31

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE İÇ DENETİMLE İLGİLİ SÜREÇLER VE STANDARTLAR

2.1. İÇ DENETİMİN TANIMI.....	33
2.2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE İÇ DENETİMİN SÜREÇ VE STANDARTLARI.....	34
2.2.1. İç Denetim Süreci.....	35
2.2.1.1. Planlama.....	36
2.2.1.2. Bilgilerin Değerlendirilmesi.....	36
2.2.1.3. Raporlama.....	36
2.2.1.4. İzleme.....	37
2.2.2. İç Denetim Standartları.....	38

2.3. AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE BAZI ÜLKELERİN İÇ DENETİM YAPILARI.....	39
2.3.1. Fransa Örneği.....	40
2.3.2. Portekiz Örneği.....	41
2.3.3. Hollanda Örneği.....	41
2.3.4. İspanya Örneği.....	42
2.3.5. Almanya Örneği.....	42
2.3.6. İngiltere Örneği.....	42
2.4. MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA BİRİMİ.....	43
2.5. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	44
2.6. İÇ KONTROL STANDARTLARI.....	45
2.7. 2016-2020 STRATEJİK PLANI.....	46
2.8. IMF MALİ SAYDAMLIK İYİ UYGULAMALAR TÜZÜĞÜ.....	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İÇ DENETİMİN DEĞİŞEN YAPISI VE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN KAMU KURUMLARININ MALİ SAYDAMLIKLARINDAKİ ROLÜ

3.1. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM ALANINDA GELİŞMELER.....	48
3.1.1. İlgili Mevzuatta Değişimler.....	50
3.1.1.1. Kamu Mali Yönetiminin 5018 Sayılı Kanunu İle Yapılanma Süreci.....	51
3.1.1.2. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu.....	52
3.1.1.3. 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	53
3.1.1.3.1. Kanunun Amacı.....	55
3.1.1.3.2. Kanunun Kapsamı.....	55
3.1.1.3.3. Kanunun Getirdiği Yenilikler.....	56
3.1.1.3.3.1. Bütçenin Kapsamının Genişlemesi.....	56
3.1.1.3.3.2. Plan-Bütçe İlişkisinin Sağlanması.....	57
3.1.1.3.3.3. Stratejik Planlama Uygulaması.....	57
3.1.1.3.3.4. Performans Esaslı Bütçelemeye Geçilmesi.....	58
3.1.1.3.3.5. Harcama Öncesi Tescil İşlemi ve Vizenin Kaldırılması	59

3.1.1.3.3.6. İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Geliştirilmesi.....	59
3.1.1.3.4. 5018 Sayılı Kanunun Temel İlkeleri.....	62
3.1.1.3.4.1. Hesap Verilebilirlik.....	63
3.1.1.3.4.2. Mali Saydamlık.....	63
3.1.1.3.4.3. Etkinlik ve Verimlilik.....	64
3.1.2. Türkiye’de Mevzuat Çerçevesinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi.....	67
3.1.2.1. Birincil Düzey Mevzuat Çerçevesinde İç Denetim.....	67
3.1.2.2. İkincil Düzey Mevzuat Çerçevesinde İç Denetim.....	68
3.1.2.3. Üçüncül Düzey Mevzuat Çerçevesinde İç Denetim.....	68
3.1.3. İç Denetim Sürecinde Yer Alan Sorumlular.....	69
3.1.3.1. Bakan.....	70
3.1.3.2. Üst Yönetici.....	70
3.1.3.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	70
3.1.3.4. Mali Hizmetler Birimi.....	71
3.1.3.5. İç Denetim Birimi.....	72
3.1.4. İç Denetçiler.....	72
3.1.4.1. İç Denetçilerin Görevleri.....	73
3.1.4.2. İç Denetçilerin Nitelikleri.....	74
3.1.5. İlerleme Raporlarına Göre Türkiye’de İç Denetimin Değerlendirilmesi.....	75
3.1.6. Katılım Müzakerelerine göre 32. Fasal Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	75
3.1.7.2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Belgesi.....	76
3.1.8. Mali Saydamlık Kavramı ve İç Denetim Faaliyetlerinin Faaliyet Raporları İncelenerek Seçilmiş Kamu Kurumlarının Mali Saydamlıklarına Etkisinin Değerlendirilmesi.....	77
3.1.8.1. Faaliyet Raporlarının Mali Saydamlık İçindeki Önemi.....	79
3.1.8.2. Mali Saydamlığın Etkileri.....	81
3.2. İNCELENMEK İÇİN SEÇİLEN KURUMLAR.....	82
3.2.1. Seçilmiş Kurumların İncelenmesi.....	83
3.2.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı.....	83
3.2.1.2. İstanbul Üniversitesi.....	88
3.2.1.3. İstanbul Büyükşehir Belediyesi.....	92

3.2.2.3.1 İç Kontrol Eylem Planı.....	93
3.2.2.3.2. Ön Mali Kontrol.....	94
3.3. İNCELENEN ÖRNEKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	99
3.3.1.Hazine ve Maliye Bakanlığı Değerlendirilmesi.....	100
3.3.2.İstanbul Üniversitesi Değerlendirilmesi.....	101
3.3.3.İstanbul Büyükşehir Belediyesi Değerlendirilmesi.....	102
 SONUÇ.....	 103
KAYNAKÇA.....	105

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Tarihsel Gelişim.....	16
Tablo 2: İç Denetim ve Teftiş Arasındaki Farklar	25
Tablo 3: COSO İç Denetim Modeli Çerçevesi.....	29
Tablo 4: Performans Denetimi ve Finansal Denetim Arasındaki Ayrım	35
Tablo 5: İç Denetim Sürecinde Yapılanlar	37
Tablo 6: Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışı ile Çağdaş Kamu Yönetimi Anlayışı Arasındaki Farklar.....	50
Tablo 7: 5018 Sayılı Kanun İle Yapılan Çeşitli Düzenlemeler.....	52
Tablo 8: IIA'nın Standartları ile Kamu Malî Yönetimi Kontrol Kanunu Düzenlemeleri ve Aralarındaki Farklar	61
Tablo 9: 5018 Sayılı Kanuna Tabi Kamu İdareleri	62
Tablo 10: Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri	67
Tablo 11: Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Gerçekleşmeleri (2016).....	84
Tablo 12: Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Gerçekleşmeleri (2017).....	85
Tablo 13: Bakanlığın 2017 Yılı İçerisinde AB Uyum Çalışmaları Kapsamında Yürüttüğü Faaliyetler	86
Tablo 14: Maliye Bakanlığı 2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Hedefleri.....	87
Tablo 15: 2017 Yılında İstanbul Üniversitesi’nde Gerçekleştirilen İç Kontrol Faaliyetleri	89
Tablo 16: İstanbul Üniversitesi 2018 yılı Bütçe Ödeneği.....	90
Tablo 17: 2018 yılı Bütçesinin Ekonomik Sınıflandırmanın 2. Düzeye Dağılımı (kısmi).....	90
Tablo 18: 2014-2018 yılına ait Bütçe Gerçekleştirme Tablosu.....	91
Tablo 19: 2018 Yılı Bütçe Gerçekleştirme Tablosu.....	91
Tablo 20: İ.B.B 2017 yılı Gider Bütçesi.....	95
Tablo 21: İ.B.B 2017 yılı Gelir Bütçesi	96

Tablo 22: İ.B.B 2017 yılı Bilançosu (Dönen-DuranVarlık).....	98
---	----



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: İç Denetimin Değişen Odağı	12
Şekil 2: İç Denetimin Uygulama Çeşitleri.....	16
Şekil 3: İç Denetimin Özellikler.....	20
Şekil 4: İç Denetimin Çeşitli Fonksiyonları.....	23
Şekil 5: Kamuda İç Denetim, Nitelik ve Çalışma Standartları.....	26
Şekil 6: COSO İç Denetim Çerçevesinin Bileşenleri.....	30
Şekil 7: Yenilenmiş Haliyle COSO Sarmalı.....	30
Şekil 8: İç Kontrol Bileşen ve Standartları.....	31
Şekil 9: AB Üyesi Ülkelerde İç Denetim Modelleri.....	40
Şekil 10: Türkiye'de Merkezi Yönetim, Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları....	56
Şekil 11: İç Denetimin Faydaları Şeması.....	70
Şekil 12: 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim.....	73

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e.	: Aynı eser
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.m.	: adı geçen makale
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi)
DİK	: Denetim İlerleme Komitesi
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
IAS	: Internal Audit Service (İç Denetim Servisi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
ISACA	: Information Systems Audit and Control Association (Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği)
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
ISSAI	: International Standards of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları)
IIA	: The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İYK	: İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu
KİMK	: Kamu İç Mali Kontrol
KMYKK	: Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu
SGB	: Strateji Geliştirme Başkanlığı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

TİDE : Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü
UDHB : Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı
vb. : ve başkaları
vd. : ve diğerleri



GİRİŞ

Yirminci yüzyılın sonlarına gelindiğinde dünyada yönetim alanında yeni kavramlarla tanışılmıştır. Kurumsal yönetim, şeffaf yönetim, hesap verebilirlik, sorumlu yönetim, denetlenmeye açıklık vb. kavramlar yönetim alanına girmiş ve zamanla bu kavramların önemi artmıştır. Kamu kurumları tarafından şeffaflık ilkesi gereğince finansal (malî) tablolarını ve kurumsal bilgilerini kamuoyuna açmaları ya da açıklamaları gerekmektedir. Hesap verebilirlik ilkesi gereğince de kamu kurumlarında tepe yönetimlerinin performansının bağımsız bir şekilde izlenmesi gerekmektedir. Böylece kurumlarda denetlemeler önem kazanmaktadır. Denetim kavramı; öncelikle dış denetim ve iç denetim olarak iki kısımdan oluşmaktadır. Dış denetim bir kurumun kendi personeli olmayan (kurum dışından) bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi olmaktadır. Türkiye’de dış denetim kurumu olarak Sayıştay bulunmaktadır. Merkezi idareye dahil kurum ve kuruluşlar, belediyeler, belediyelere bağlı olan kurum ve kuruluşlar ile mahalli idarelerin dış denetimi Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Kurumlarda iç denetim görevini ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Müdürlüğü’nün hazırlamış olduğu şartları sağlayan, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TiDE) tarafından verilen sertifikaya sahip, kamu kurumlarının risk yönetimi ve iç işleyiş süreçlerinin etkili bir şekilde çalışıp çalışmadığını izleyecek ve değerlendirecek olan iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. İç denetçilerin çalıştığı kuruma bağlı olarak görev tanımı değişiklik göstermektedir. İç denetçi kurumun rapor, beyan ve kayıtlarını inceleyerek kurum hakkında bilgi edinmekte, kurumun faaliyetlerinin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu araştırmaktadır.

İç denetime, bu alanda standartlara ve standartların uygulanmasına Avrupa Birliği (AB) çatısı altında çok önem verilmektedir. Türkiye, uzunca bir zamandır AB’ye tam üye olmak isteyen bir ülkedir. Fakat AB her alanda olduğu gibi Türkiye’den iç denetimle ilgili mevzuatına da uyumlanmasını istemektedir. Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bu amaçla çıkarılmıştır. Bu kanunla kamusal yönetim alanında yeniden yapılanmaya gidilmiştir. Kanunun getirdiği önemli yenilikler arasında bütçenin kapsamının genişlemesi, plan-bütçe ilişkisinin sağlanması, stratejik

planlama uygulaması, performans esaslı bütçelemeye geçilmesi, harcama öncesi tescil işlemi ve vizenin kaldırılması ile iç kontrol ve iç denetim sisteminin geliştirilmesi de vardır. 5018 sayılı Kanunun temel ilkeleri arasında hesap verilebilirlik, mali saydamlık, etkinlik ve verimlilik bulunmaktadır. Türkiye'nin AB'ye bu alanda uyumlanması gereğiyle ülkede birincil düzey mevzuat çerçevesinde yapılması gerekenleri yaptığı görülmüş, fakat ikincil ve üçüncül düzey mevzuatlarla ilgili bir takım eksikleri olduğu AB'nin Türkiye ile ilgili yayınladığı ilerleme raporlarında belirtilmiştir.

“Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde İç Denetim Faaliyetlerinin Kamu Kurumlarının Mali Saydamlıklarındaki Rolü” isimli bu çalışmayla; seçilen kamu kurumları temelinde, mali saydamlık kavramının, iç denetim faaliyetlerin neticesinde şekil alan faaliyet raporların vasıtasıyla (Kamu İç Kontrol Standartları, Merkezi Yönetim bütçe hedefleri, İlgili yıllara ait bütçe verileri, Bilanço, Gelir-Gider bütçeleri gibi verilerden yararlanılarak) kurumlar üzerindeki rolünün ne derece önemli olduğunun gösterilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada birinci bölümde, genel olarak denetim ve iç denetimle ilgili konular araştırılmaktadır. Bu bölümde önce denetim kavramı ve denetimin tarihçesi araştırılmaktadır. Sonra denetim kavramının amacı, özellikleri, denetim türleri, ardından iç denetim kavramı, iç denetimin özellikleri, iç denetim ve dış denetim arasındaki ilişki, iç denetim ile teftişin ilişkisi ve en son da ise iç denetimle ilgili oluşturulan uluslararası standartlar araştırılmaktadır.

İkinci bölümde, genel olarak AB de iç denetim konusu araştırılmaktadır. Bu bölümde araştırmak için belirlenen ana başlıklar; iç denetimin tanımı, AB de iç denetimin süreç ve standartları, AB'ye üye bazı ülkelerin iç denetim yapıları, Merkezi Uyumlaştırma Birimi, AB de iç kontrol sistemi, iç kontrol standartları ve 2016-2020 Stratejik Planı olmuştur.

Üçüncü bölümde, önce Türkiye'de iç denetim alanındaki gelişmeler araştırıldıktan sonra iç denetim faaliyetlerinin seçilmiş kamu kurumlarının faaliyet raporları vasıtası ile mali saydamlık üzerlerindeki rolü açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM

Bu ilk bölümde denetim ile iç denetim kavramları, iç denetimle ilişkili bir takım terimler ve iç denetim standartları araştırılmaktadır.

1.1.Denetim Kavramı

Denetim; ilk çağ toplumlarından beri kullanılan, son yıllarda ise kamusal ve özel sektörde sıklıkla ve önemle üzerinde durulan, bir amacın, faaliyetin ya da bir kontrolün etkili, verimli yahut ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığının ölçülmesini ifade eden bir kavramdır.

Denetim kavramını daha farklı bir şekilde açıklamak gerekirse; “Denetim, bir faaliyetin neticelerinin mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacı ile standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların planlanandan ayrıldığı yerlerde düzeltmelerin yapılması” olarak da tanımlayabiliriz.¹

Latin dilindeki karşılığı “audire” olan denetim kavramı dikkatli şekilde dinlemek anlamına gelir, Hesap kontrolü ile görevlendirilen memurun görevini dinleyerek yerine getirmesi nedeniyle bu kişiye “denetçi= auditor” denmiştir.²

Türk Dil Kurumu bu kavramı denetleme işi ve kontrol şeklinde tanımlamıştır.³

Geniş anlamıyla denetim; faaliyetlerin standartlara uygun olması, bağımsız araştırmacı, iç kontrol sistemini de içeren bir unsur olarak iş ve işlemlerin karşılıklı

¹ Yaşar Okur, “Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi”, 1. bs., Nobel Yayın Dağıtım, 2007, s.3.

² Hüseyin Özer, “Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Sayıştay Yayınları, 1997, s.4.

³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1. cilt, 1996.

çalıştığı sistemleri ve bunlarla ilgili süreçleri inceleyen, riskleri azaltan, verimliliği artıran sistematik ve dinamik bir hizmet olarak tanımlanır.⁴

Kısa bir şekilde özetlemek gerekirse; insanların bir arada yaşamaya başladıkları zamanlardan başlayarak günümüze uzanan yaşanabilecek olumsuzlukların belirlenmesi, giderilmesi ve bu olumsuzlukların bir kez daha olmaması için alınacak önlemleri şekillendiren bir olgudur. Elimizde yer alan bilgiler ve bunları uygulamamız gereken kriterler arasındaki uygunluğunun sağlanması ve raporlanması ile değerlendirilmesi şeklinde de açıklayabiliriz.

Denetim; güç ve otorite gibi kavramları da içermekte olup, denetimin iş ve işlemler ya da kişileri çeşitli şekillerde etkilenmekte ve sınırlanmaktadır. Bu da bize, denetimin, planlama süreci, uygulama süreci ve denetleme gibi tüm yönetim süreçlerini içine dahil eden bir kavram olduğunu göstermektedir.

Yukarıdaki tanımlamaları göz önüne alırsak denetim özetle; önceden mevcut olan ölçütleri baz alarak, tarafsız bir şekilde bilgi toplayıp, ekonomik olayları iddiaları dikkate alıp sonuçları ilgili kişi veya kuruluş yada kamuoyu ile paylaşan bir süreçtir.

1.2.Denetimin Tarihçesi

İlk bulgularına Mısır'da rastlanan ve devlet yönetiminde 13. yüzyılda İngiltere'de görülen denetim kavramının kökenleri aslında ilk çağlara kadar uzanmaktadır. Osmanlı Devletindeki etkili olma süreci ise Kırım savaşına kadar dayanmaktadır.⁵

Kamu yönetimi alanındaki denetim M.Ö 3000'li yılları bulmakta olup, bugünkü anlamda siyasi ve ekonomik denetim demokrasi kavramının doğusuyla paraleldir. İlk önceleri siyasi iktidarı denetlemek ve sınırlamak amacıyla oluşturulan denetim mekanizmaları sonraki zamanlarda kamu denetiminden performans denetime doğru bir geçiş sağlamıştır.⁶

Aslında kelime anlamı ile ilk olarak İngiltere'de kullanılmış olsa da Sanayi Devrimi sonrasında muhasebe alanında belgeleri incelemek kaydı ile bugünkü

⁴ İbrahim Ekiz, “Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetimi Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Yüksek Lisans Tezi, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş**,s.20

⁵ Başak Akgül Ataman, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitapevi, 2000, s.4.

⁶ Akgül Ataman, **a.g.e.**, s.5.

denetime benzer bir sistem oluşturulmuştur. Sanayi Devrimi itibari ile gelişen piyasada yapıları değerlendirildiğinde bilgileri elde etme, bir araya getirme, işleme, yorumlara ve denetleme gereksinimi doğmuştur.

İş hayatında yaşanan değişim ve gelişimlere paralel olarak denetim mesleği hızlı bir gelişim göstermiş ve 1940'lı yılların başlarında ABD'de İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile yönetsel ve kurumsal bir kavrama dönüşmüştür.

1926 yılından sonra Türkiye'de vergi konularında muhasebe denetimine önem vermeye başlanmıştır. 1970'li yıllardan itibaren muhasebe denetimi başlamıştır. Türkiye'de muhasebe meslek başlangıcı 1930'lu yılların başlarında olmasına karşın ilk düzenlemeler 1987 yılında bankacılık alanı ve sermaye piyasası için oluşturulmuştur.

1980 li yılların sonunda yapılan düzenlemelerle bağımsız denetim şirketlerinin sayısının 35 olduğu görülmüştür. Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün oluşturulması ile iç denetim ilk başlarda özel sektörde şekillenmiştir.⁷

1.3.Denetim Kavramının Amacı

Denetim kavramının amacını genel itibari ile açıklamak gerekirse; kurumların ya da kuruluşların kaynaklarının etkili, verimli, ekonomik kullanılmasının sağlanması ile bunlar için gerekli olan bilgilerin güvenilirliği konusunda güvence sağlamak, bunun yanı sıra bağımsız ve tarafsız bir danışma hizmeti vermektir.

Kamu yönetimi alanında denetimin amacı toplum için hizmetlerin belirlenmesi, sunulması için kamusal kaynakları verimli kullanmaktır.⁸ Denetimin amacını başka bir şekilde ifade ettiğimizde ise; denetimin gözden geçirilerek işlerin ve süreçlerin etkin ve verimli şekilde işlediğinin değerlendirilmesi bunun sonucu faaliyetlerin amacına ulaşım ulaşılmadığının kontrolünün sağlanmasıdır.

⁷ Kübra Kaya, "Kamu Kurumlarında İç Denetim ve Bir Anket Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2016.

⁸ Aykut Polatoğlu, "Türk Kamu Yönetimi Güncel ve Eleştirel Bir Yaklaşım", 1. bs., Lefkoşa, Yakınoğlu Üniversitesi Yayınları, 2009, s.5.

1.4. Denetim Kavramının Özellikleri

Denetimin faaliyet yapısının, ülkeler için kurumsal düzeyde ihtiyaçlara cevap verebilir olması beklenmektedir. Bir diğer deyişle denetimin beklenen sonuçların yerine getirilmesi ve sistemin işleyişine olumlu katkısının olabilmesi için, denetimin ülke düzeyindeki örgütlenmesinin ve faaliyet yapısının, denetime yüklenen görevlere paralel şekilde olması gerekmektedir.⁹

İktisadi faaliyetlere ilişkin iddiaları önceden belirlenmiş ölçütlere göre, tarafsızca delil toplayıp, bunları çeşitli yerlere bildiren bir süreç olarak düşünüldüğünde denetimin özelliklerini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

- 1- Maliyet dikkate alınarak denetim ekonomik olmalıdır.
- 2- Denetim esnek olmalıdır.
- 3- İdarenin daha farklı çözümlerini kısıtlamamalıdır.
- 4- Denetimin sonunda hazırlanan rapor anlaşılabilir olmalıdır. Bu hazırlanan raporlarının anlaşılır olmaması durumunda, verilen önerilerin idare tarafından iyi anlaşılabilmesi nedeniyle önerilerin hiç uygulanmama riski veya yanlış uygulamaya yol açılması gibi riskler oluşabilir
- 5- Denetimin uygulanabilir kriterleri olmalıdır.
- 6- Denetim stratejik olmalıdır.
- 7- Denetim sonunda hazırlanan raporda istisnalar belirtilmelidir.
- 8- Denetim yapıcı olmalı düzeltici eylemleri öngörmelidir.¹⁰

⁹Paşa Bozkurt, **Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler**, s.57-60
[http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208780,\(çevrimiçi\),28.10.2018](http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208780,(çevrimiçi),28.10.2018)

¹⁰ A.e.

1.5. Denetim Türleri

1.5.1. İç Denetim

İşletmelerin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülmesini sağlayan ve sonuçların değerlendirilmesini amaçlayan faaliyetler bütününe ifade eden iç denetim, işletmeler ya da kurumlar için önemli bir kontrol aracıdır.¹¹

Diğer bir bakışla açıklamak gerekirse iç denetim; kurum faaliyetlerinin yönetiminin oluşturduğu planlara ve programlara özellikle yasalara uygunluğunu denetleyerek, hedeflerin amaçlarına uygun işleyip işlemediğini değerlendirmektir¹²

Bir kurumuma değer katan, o kuruma danışmanlık ve güvence sağlayan ve bu kurumun objektif bir şekilde tüm faaliyetlerini denetleyen, geliştiren, kurum risklerini en aza indirmeye çalışan bir destek faaliyeti olarak da nitelendirilebilir.

5018 sayılı Kanunu’nda yapılan iç denetimin tarifine göre;

*“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.”*¹³

¹¹ Ersin Güredin, Denetim, 10. bs., **Beta Yayıncılık**, 2000, s.15.

¹² Robert Moeller, “Brink’s Modern Internal Auditing”, 6. ed., **JohnWiley&Sons**, ABD, s.3.

¹³ Bertan Kaya, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Oluşturma Faaliyetlerinde İç Denetçilerin Üstlenebilecekleri Rol ve Sorumluluklar”, **Denetişim**, 11, 2013, s.24.

1.5.2.Dış Denetim

Dış denetim bir kurumun ya da kuruluşun kendi iç yapısına bağlı olmadan çalışan yani ilgili kuruluşun dışındaki denetçilerden oluşan, ayrıca bağımsız ve kendisinden farklı yapıdaki denetim organı tarafından denetlenmesidir.

Bu denetim yolu ile amaç, iç denetim sonrasında gözden kaçan ya da ihmal edilmiş olabilen bir durum var ise dış denetim yapılarak bu durumun bertaraf edilmesi ve denetim faaliyetlerinin güvencesi artırılarak amaçlara ulaşılmasıdır. Ülkemizde 5018 sayılı KMYKK (68. madde) ile Sayıştay tarafından yapılacak olan denetim; dış denetim olarak ifade edilmektedir.

Bu denetimde; Sayıştay, harcama sonrası genel yönetime dahil kamu kuruluşlarına ait karar ve işlemlerinin, yasalara, hedeflere, programlarına ve planlarına uygunluğunu denetler ve bunların TBMM'ye rapor şeklinde sunar.

Dış denetim kavramını kısaca bağımsız denetim ile kamu yönetimi alanında denetim şeklinde olmak üzere açıklayabiliriz.

1.5.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olan veya kendisi için çalışan ya da bir denetim şirketinin ortağı olan şahısların kurumun mali tablolarının muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan bir denetimdir.¹⁴

Buradaki en önemli husus denetçilerin işletme ya da kurumla hiç bir bağının olmamasıdır. Örnek olarak Sayıştay denetçileri denetim yetkisine haiz oldukları kurumdan bağımsız oldukları için ve sadece TBMM'ye karşı sorumlulukları olduğundan bu durumda denetim yetkileri ve görevleri ile ilgili tam bir bağımsızlık imkanına sahiptirler.

Burada ekleyeceğimiz önemli bir husus da; bağımsız denetim yapılır iken kullanılan değer ve standartların uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olması gerekmektedir.

¹⁴ Tamer Aksoy, “Tüm Yönleri ile Denetim”, **Yetkin Hukuk Yayınları**, 2002, s.68.

1.5.2.2. Kamu Denetimi

Kamu kurumlarında istihdam edilen ve kamusal faydayı ön plana çıkararak faaliyet gösteren kişilerin yaptıkları denetim; kamu denetimi olarak adlandırılır.¹⁵ Bu denetim, kamu kurum ve kuruluşları içinde yetkilerini kanunlardan alarak kamu adına ve kamu ihtiyaçları gözetilerek yapılır.¹⁶

Diğer bir deyişle; kamu denetimi, kamu denetçileri tarafından devlet adına, devlet kurumları içinde yer alan denetim birimleri temelinde, yasaların, yönetmelik ve gene politikalara uygunluk düzeyinin denetlenmesi işlemidir.

1.5.2.3.Sürekli - Sınırlı Denetim

Sürekli denetim; mali tabloların doğru ve güvenilir olduğunu açıklayan görüş için, bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanılarak elektronik ortamda denetim bulguları toplayan ve rapor hazırlayarak kullanıcılara sunma işlevi sürekli denetim faaliyeti kapsamında olup, amaç işletmenin ya da kurumun etkinliğinin ve verimliliğinin denetlenmesidir. Kurumun faaliyetlerinin tümünü kapsayan bir denetim türüdür.¹⁷

Denetimin daha etkili olabilmesi açısından denetim etkinliğinin ve stratejinin sürekli denetim ile artırılması hedeflenmiştir. Bunun için ise kontrol ve risk gibi kavramların bilinmesi gerekmektedir. Kontrol açıkları üzerinde hızlı bir denetim yapılması ile muhtemel risk düzeylerinin tespit edilerek ortadan kaldırılması sınırlı denetimin verimliliğini arttıracaktır.

Sınırlı denetim ise kurumun faaliyetlerinin dönemler halinde denetlenmesidir. Ara denetim olarak da adlandırılan bu denetimde, ara dönemlerdeki kar ve zararlar belirlenir ve finansal durum hakkında bilgi verilir. Sınırlı denetim, sürekli denetimin yapılacağı kuruluş tarafından yapılır.¹⁸

¹⁵ Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında **Bağımsız Denetim**”, İstanbul, İSMMMO Yayınları, yayın no:130, 2009, s.38.

¹⁶ Cem Niyazi Durmuş ve Oktay Taş, “SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim”, **Alfa Yayınları**, 2008, s.11.

¹⁷ İsa Cankar, “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı 61, 2006, s.70-72.

¹⁸ Yasin Ulusoy, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, 2015, s.2.

Ancak sınırlı denetim sonucu verilen denetim raporunun güvenilirlik seviyesi sürekli denetimdeki gibi yüksek olamayabilir.¹⁹

1.5.2.4.Zorunlu- İsteğe Bağlı Denetim

Zorunlu denetim, denetim işlemlerinin nasıl yapılacağına kanunlar, yönetmelikler ve genelgeler tarafından belirlendiği, yasal bir zorunluluğa dayanan denetim türüdür.

İsteğe bağlı denetim ise yasal bir zorunluluk olmadan alınan kararlar doğrultusunda sınırları denetim yapanlar tarafından belirlenen özenli ve dikkatle yapılan bir denetim türüdür.²⁰

1.6. İç Denetim Kavramı

Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımladığı şekli ile iç denetim: “Bir organizasyonunun operasyonlarının etkinliğini arttırmak, iyileştirmek, onlara değer katmak üzere tasarlanmış, nesnel ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir.”²¹

TİDE (Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından aktarılabilen bir diğer tanıma göre; kurum faaliyetlerini daha fazla geliştirerek, kurumlara değer katmak amacı için hareket eden, bağımsızlık ve tarafsızlık ekseninde güvence verme ile danışmanlık faaliyeti olarak ifade edilmiştir.²²

Finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin verimliliği ve yasalara uygunluğu gibi amaçları dikkate alarak, yeterli ölçüde güven sağlamak için kurumların ya da işletmelerin yöneticileri tarafından etkilenen bir süreçtir.²³ Bir kurum ya da kuruluşun

¹⁹ Erdi Altay, "Sınır Denetim" , (çevrimiçi), <https://erdialtay.wordpress.com/tag/sinirli-denetim/>, 12.12.2018

²⁰ Aksoy, **a.g.e.**, s.68.

²¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (çevrimiçi), tide.org.tr, 29.10.2018

²² **A.g.e.**

²³ Mahmut Demirbaş, “İç Kontrol ve İç denetim Faaliyetleri Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2004, sayı 7, s.167-190.

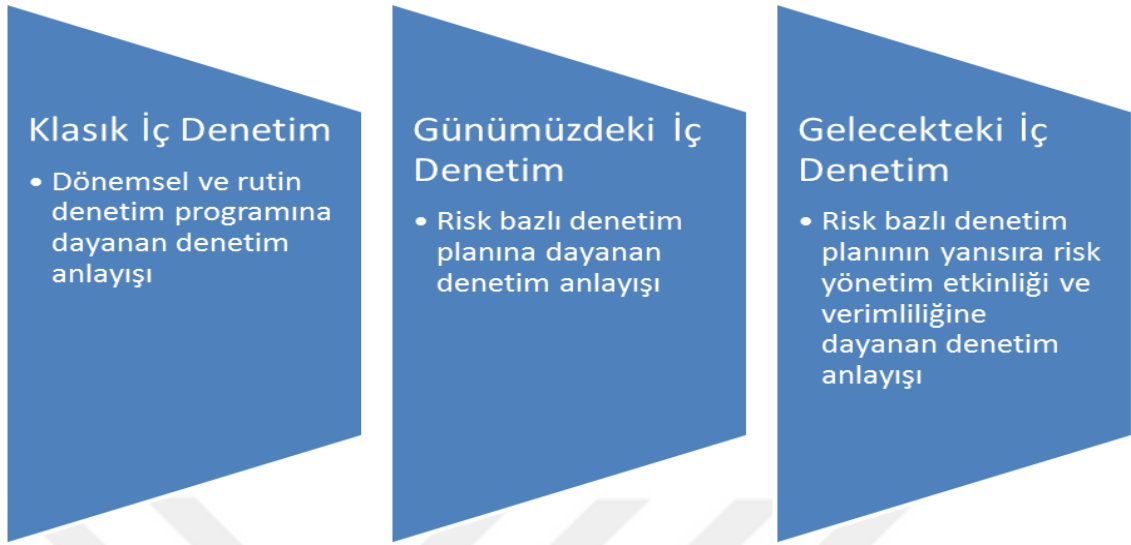
faaliyetlerine değer katan onları gelişme yönünde ilerleten, bağımsız olmasına ek olarak tarafsız da olan bir faaliyet olduğu şeklinde özetlenebilir. Kuruma değer katması amacı faaliyetleri denetlemesi amacı kadar önemlidir. Bu şekilde karşılaşılabilecek risklerle baş edilmesi etkinliğin sağlanması ve kuruma ait değerlerin korunması sağlanacaktır.

İç denetim; eldeki bilgilerin eksiksiz olması ve bilgilerin doğruluğunu kurumsal varlıklar ile değerlerin korunup korunmadığını, ekonomiklik ve kurumsal mevzuata uygun bir faaliyet gerçekleşip gerçekleşmediğini denetlemenin bir yoludur. Bu şekilde kurum için katma değer oluşacak idari faaliyetler gelişecektir. İç denetimin kuruma katma değer sağlama fonksiyonu önemlidir. Türkiye’de de kontrol odaklı denetim rolünden ötede bugün iç denetim birimlerinin kuruma katma değer sağlama fonksiyonunu yerine getirmesi gerekmektedir.²⁴ Bunlara ilave olarak iç denetim denetlediği kuruluşa güvence sağlayarak kurumdaki faaliyetlerin hukuk kurallarına uygun yürütüldüğüne, risk yönetimi ve iç kontrol sistemi, iş ve işlem süreçleri verimli işlediğine, bilgilerin doğruluğuna dair kurum içi veya dışında güvencenin verilmesi işlemidir. Ayrıca iç denetim ile birlikte risk yönetimi, kontrol ve yönetim kavramları göz önüne alınarak hedeflerin gerçekleştirilmesi, uygun risk değerlendirilmesi, iç ve dış raporlama güvenilirliği, mevzuata uygunluk ile hedeflenen standartlara uymayı sağlamak adına faaliyetler kapsamaktadır.²⁵

Aşağıda Şekil 1’den iç denetimin değişen odağı görülmektedir. Buna göre klasik denetim plan ve programına göre gerçekleştirilen denetim anlayışından günümüzdeki risk temelli denetim planına dahil denetim anlayışına geçilmiştir.

²⁴ Işıl Kırdı, “Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü”, **Denetim**, 8, 2011, s.9.

²⁵ Nuray Bircan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Üniversitelerde İç Denetim”, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Aydın, 2014.



Şekil 1: İç Denetimin Değişen Odağı

Kaynak: Işıl Kırdı, “Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü”, **Denetişim**, 8, 2011, s.10

1.6.1. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetimi uzmanlık alanları içinde değerlendirirsek yeni bir alan olduğu ortaya çıkmaktadır.²⁶

Birçok farklı ülkede uygulanmakta olup, denetim modellerinde, farklı yaklaşımları ve farklı denetim anlayışını da beraberinde getirmiştir. Hem ulusal anlamda hem de uluslararası standartlar çerçevesinde amaç; idarenin faaliyetlerine değer katarak bağımsız ve tarafsız bir anlayışla amaçlana hedeflere ulaşmak ve riskleri azaltarak verimli bir yapı oluşturmaktır.

İç denetim böylelikle organizasyon yapısındaki incelenen faaliyet ve durumlar ile ilgili analiz ve değerlendirme yaparak bunların ardında yapıcı çözümler sunar böylelikle düşük maliyetle etkin bir denetim sağlanmış olur.²⁷

Yapısı, büyüklüğü ve amacı farklı kurum ve idareler içinde ve farklı yapılarda uygulanmakta olan iç denetim, uluslararası arenada farklı denetim modelleriyle

²⁶ K.H. Spencer Pickett, “The Internal Auditing Handbook”, second ed., 2000, p.7.

²⁷ **Standards and Guidelines for Professional Practice of Internal Auditing**, İngiltere, 1994, p.2.

mevzuatlardaki farklılıklarla iç denetimi algılama ve uygulamalarda çeşitliliğe sebep olmaktadır.²⁸

İç denetim bir kurum ya da kuruluş yahut bir işletme içinde yer almaya başladığı yıllarda denetim bu kurum ya da kuruluşların faaliyetlerinden ortaya çıkan ihtiyaçları kontrol etmekle başlamıştır. Ancak gelişen teknoloji ve globalleşme ile ihtiyaçlarda değişmeye başlamış buna uyum sağlayabilmek için iç denetimden beklenen amaçlarda genişlemiştir. İlk başlarda yalnızca muhasebe alanında sınırlı kalan bu kavram ilerleyen yıllarda kapsamını geliştirmiştir.

Amaç bakımından değerlendirildiğinde; işletme ya da kurum ve kuruluşların bünyelerinde mevcut bulunan kaynakların etkin ve verimli kullanıldığının denetlenmesi, verilerin doğruluğunun incelenmesi, mevzuat hükümlerine uyulup uyulmadığını kontrol etmektir.

Bunun yanı sıra; muhasebe kayıtlarının kontrolü, kurallara uygunluğun incelenmesi, değerlendirme kontrollerinin yapılması, risk yönetimi çalışması, risk bildirimlerinin yapılması ve kurumlara değer katma amacını taşıması da iç denetimin yapılma amaçlarıdır.

Kapsam olarak değerlendirdiğimizde ise iç denetim;

Bir kurum ya da kuruluş yahut bir işletme içinde yer almaya başladığı yıllardan itibaren bu kurum ya da kuruluşların faaliyetlerinden ortaya çıkan ihtiyaçları kontrol etmekle başlamıştır. Ancak gelişen teknoloji ve artan ihtiyaçlarla birlikte kapsamda değişmeye başlamış buna uyum sağlayabilmek için iç denetimden beklenen amaçlarda genişlemiştir.

Küreselleşme ile ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkileyen standartlar rekabet ortamında kurumların ya da işletmelerin ayakta kalmasını sağlamak için etkili bir denetim faaliyetini de gerektirmiştir. Yeni oluşan standartlar ve mevzuata uyum ile kurum, kuruluş veya işletmelerin yönetim birimlerine yardımcı olacak kapsama dahil olmuştur.

²⁸ Nazmi Zarifi Gürkan, “Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2009, s.28.

1.6.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İlk olarak 13-14. yüzyılda İtalya’da görülmeye başlanmış olan iç denetim faaliyetler²⁹ mesleki olarak ‘Auditor’ şeklinde İngiltere’de kullanılmıştır. Sanayi devrimi sonrası Avrupa’da muhasebe kayıtları denetimi başlamış bu denetim faaliyetleri ardından Avrupa’dan Amerika’ya geçmiştir.³⁰ ABD’de 1930 lu yıllarda ve özellikle 1934 yılına gelindiğinde Menkul Kıymetler Borsası Yasası’nda ilgili menkul kıymetlere dair yapılan düzenleme çalışmalarında çoğunlukla muhasebe denetiminden faydalanılması çeşitli işletme ve kurumlarca mali tabloların kontrol edilmesi sürecinde yalnızca dış denetimin yeterli olmadığına fark edilmesine sebep olmuştur.

1940’lardan itibaren sadece muhasebe alanında etkili olan iç denetim, demiryolu şirketlerinin mali işlemlerinin hesaplara uygunluğunun denetlenmesi şeklinde olmuştur.³¹

1940’lı yılların sonlarında yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” iç denetim standartlarına dönüşmüştür.

1967 yılında faaliyete geçen birlik çalışmaları bir kaç yıl sonra tamamlanarak, Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulmuş olan Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (ISACA) 140 ülkede yaklaşık olarak 65.000’den fazla üyeye sahip olarak örgütlenmiştir.³²

Muhasebe alanında ilgili birliklerin uluslararası çalışmaları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ismi ile organize olmuştur. 1980’li yılların başından itibaren IASC ve IFAC; IASC’nin bu alanda standartlarını oluşturmada ve karşılaşılan sorunları çözme ve değerlendirme üzerinde çalışmaları yayınlama konusunda tek yetkili olması durumu kabul görmüştür.³³

1970’li yılların sonlarında ise “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” kamuoyuna sunulmuştur. Böylece, iç denetimin tanımına uygun bir şekilde yerine

²⁹ Ahmet Başpınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 151, Temmuz-Aralık 2006, s.25.

³⁰ Gürkan, **a.g.e.**, s.32.

³¹ K.H. Spencer Pickett, “The Internal Auditor At Work”, **A Practical Guide to Everyday Challenges**, ABD, 2004, s.10.

³² Hüseyin Sarıbuğday, “Kamu kurumlarında İç Denetim Sistemin Yapısı ve Mali Denetim: Bir Örnek Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s.21.

³³ Sarıbuğday, **a.g.e.**, s.22.

getirilebilmesi için iç denetime dair faaliyetlerin ana amaçlarının belirlenerek, kuruma ne katacağının belirlenmesi ve iç denetimin performans açısından ölçülmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir.

1982 de faaliyete geçen ECIIA (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu), iç denetimin mesleki önem bakımından Avrupa da en yetkili kuruluşlarından biridir. ECIIA’ın temel amacı, iç denetim mesleğinin AB içinde ve ECIIA üye ülkeleri içerisinde IIA’ın çalışma standartları ile etik kuralları dahilinde özel sektör ile kamu sektörünü geliştirmek ve desteklemektir. ECIIA, yönetim kurulu konfederasyonun yürütme organı olup, hedef ve amaçlara ulaşmak amacındadır.³⁴

Türkiye’de ise 1995 yılında Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü (TİDE) kurulması ile iç denetim kavramı daha fazla önem kazanmaya başlamıştır.

2000’li yıllarda yaşanan krizler ve ardından Avrupa Birliği uyum sürecinde uluslararası standartlara büyük önem verilmiş, mali alanda raporlama ve uluslararası denetim standartları faaliyete geçirilmiştir. Bu yıllarda IMF ve Dünya Bankası ile yapılan anlaşmalar neticesinde kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim gereksinimi artmış ve Merkez Bankası İç Denetim Müdürlüğü kurulmuştur.³⁵

2006 yılı itibari ile yürürlüğe girmiş olan giren 5018 Sayılı kanunla, kurum ve kuruluşlar için iç denetim sisteminin oluşturulması öngörmüştür. Bahsi geçen kanunun 63 ve 67. maddelerinde İç Denetim Koordinasyon kurulunun kurulmasını ve görevlerini anlatılmıştır.³⁶

2011 yılına gelindiğinde ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları kurumunun kurulması ile Uluslararası alanda muhasebe standartlarına uyumlu bir yapı oluşturulmuştur.

Aşağıda yer alan tablo ile iç denetimin yıllara ait değişimi görülmektedir.³⁷

³⁴ TÜSİAD, “Yönetim Kurullarında İç denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru”, Mayıs 2008, (çevrimiçi), “http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/12_soruda_ic_denetim.pdf”, 20.12.2018

³⁵ Kübra Kaya, “Kamu Kurumlarında İç Denetim ve Bir Anket Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara**, 2016, s.36.

³⁶ Fikret Kartal, “Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları”, **Maliye Finans Yazıları**, Yıl 27, Sayı 99, İstanbul, 2013, s.18-24.

³⁷ Gürkan, **a.g.e.**, s.38.

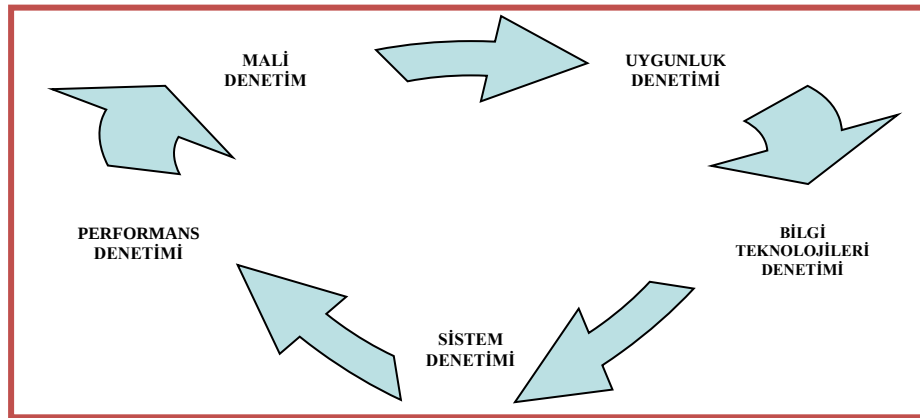
Tablo 1: Tarihsel Gelişim

Muhasebe denetimi	1950 yılından öncesi
Mevzuata uygunluk denetimi	1960 lı yıllar
İnceleme prosedürü	1970lı yıllar
Değerlendirme prosedürü	1980lı yıllar
Rapor yazma	1990lı yıllar
Risk Yönetimi değerlendirmesi	2000lı yıllar
Riskin bildirilmesi ve değerlendirme	2001-2002 lı yıllar
Değer katma ve gelişim	2003 Yıllar

Kaynak: Nazmi Zarifi Gürkan, “Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”,s.30-35

1.6.3. İç Denetim Çeşitleri

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile iç denetimin uygulanması başlıklı 8’inci maddesinde iç denetimin 5 adet uygulama çeşidi olduğu görülmektedir.



Şekil 2: İç Denetimin Uygulama Çeşitleri

Kaynak: İç Denetim Rehberinden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır

- a) Uygunluk Alanında denetim,
- b) Performans Alanında denetim,
- c) Sistem Denetimi.
- d) Bilgi Teknolojisi Denetimi,
- e) Mali Denetim.

1.6.3.1. Uygunluk Denetimi

Yukarıda bahsi geçen yönetmeliğin 8. Maddesine göre; kamu idarelerinin faaliyetlerinin kanun, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesi olarak anlatılmıştır.

Uygunluk denetimde temel amaç, yönetimin tarafından önceden belirlenmiş kurallara, mevzuata ve hedeflere uygun şekilde faaliyetlerin gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetlenmesidir.

Diğer bir açıklama ile ise idarenin kanunlara olduğu gibi geniş anlamda tüm hukuka da uygun hareket etmek durumunda olduğudur.

Uygunluk denetimini; kurumun kurallarını baz alarak hedeflere ulaşılma konusuna uygun olup olmadığının ve gerçekleştirilecek faaliyetlerin mevzuat düzenlemelerine uygunluğunun kontrol edilmesi işlemi olarak da değerlendirebiliriz. Kurumun harcamalarının ve finansal işlemlerinin amaçlara, politikalara, stratejik plan ve kararlara uygun olup olmamasının denetlenmesi açısından önemli bir denetim yoludur.

Bu denetim yolunda, hukuksal mevzuat tarafından belirlenmiş kurallar araştırılması kurumun ya da kuruluşun içinden olabileceği gibi kurum ya da kuruluş dışı kişi ya da kurumlar tarafından da olabilir. Elde edilen sonuçlar ise geniş kitlelere değil, daha sınırlı yetkili kişi veya kurum-kuruluşlara raporlanır.³⁸

³⁸ Güredin, **a.g.e**, s.14-15.

1.6.3.2. Performans Denetimi

Diğer bir ismi ile faaliyet denetimi olan bu denetimde kurumun ya da işletmenin hedeflerine ulaştığının ya da ulaşamadığının neticesine bakılır. Kurum kaynaklarının verimli, etkin, ekonomik ve etkin olması açısından denetlenmesinin bir çeşididir.³⁹

1960 yılından sonra daha önem kazanmaya başlayan bu denetim türü önceden saptanmış usul ve prensiplerle gerçekleşen faaliyetlerin standartlara uygun olması ya da standartların düzeyine ulaşmasını kontrol eder. Çoğunlukla iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir denetim türüdür.⁴⁰

Performans denetimi, denetlenen kuruluşların veya işletmelerin sorumluluklarını kullanırken sarf ettikleri ekonomiklik ve etkinliğinin denetlenmesidir..⁴¹

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları tanımına göre; “İdari faaliyetlerin doğru yönetim standartları, yönetim politikalarına göre denetlenmesi, performans göstergeleri ve denetlenen kuruluştaki belirlenen eksiklerin ortadan kaldırılması için ve denetlenen kuruluşun hedefe ulaşma konusunda performans etkinliğinin karşılaştırılması denetimi şeklinde tanımlanmıştır.”⁴²

1.6.3.3. Sistem Denetimi

Sistem denetimi, iç kontrol sisteminin etkili ve verimli şeklinde işlediğinin kontrol edilmesidir. Karşılaşılması muhtemel riskler için bunların minimuma düşürülmesi konusunda güvence sağlama faaliyetlerine dayanır.⁴³

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 8. maddesinde; sistem denetimi şu şekilde tanımlanmaktadır; “Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun

³⁹ Güredin, **a.g.e**, s.16.

⁴⁰ Mehmet Bakır, **Denetim**, 1. bs., Dilara Yayıncılık, s.20.

⁴¹ Avrupa Komisyonu, “Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of PIFC”.

⁴² Elif Ayşe Şahin, “İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi”, Seçkin Yayınları, 2011, s.96.

⁴³ Sait M. Aracagök ve Ertan Erüz, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları**, 2006, s.204.

araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.”⁴⁴

Sisteme dair denetimde birim ya da sürecin ilgili tüm kontrollerin bütünü incelenir.⁴⁵

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (İDKK) hazırladığı Kamu İç Denetim Rehberi’ne göre; sistem denetimi, “Denetlemeye tabi sürecin veya birimin amaçlarına ulaşmasını sağlama yolunda iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesi.” şeklinde tanımlanmıştır.

İç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen çalışmalar esnasında sistem ve uygunluk denetimlerine oldukça önem verdikleri bilinmektedir.

1.6.3.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Kurum ya da kuruluşların bilgi sistemlerindeki güvenilirliğinin denetlenmesi sürecidir. Denetlenen bilgi arşivindeki verilerin yeterli ve doğru olup olmadığının denetlenmesi açısından büyük önem taşır. Türkiye’de bilgi ve belge erişiminde elektronik sisteme geçilmesi sonrası daha da önem kazanmıştır.⁴⁶

Bu denetimde, bilişim sistemin sürekliliğini, gizliliğini ve bilgi teknolojileri sistemlerinin güvenliğinin korunması için yetkinlik ve etkinlik inceleme ve değerlendirmesidir.

⁴⁴ İddk

⁴⁵ Rasim Sarıkaya, “Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul, 2008, s.65-66.

⁴⁶ Erkan Karaaslan, “Kamu Harcamalarında Denetim”, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar Dergisi”, **Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları**, Ankara, 2006, s.315-350.

1.6.3.5. Mali Denetim

Mali denetim, mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının incelenmesini baz alan bir denetim çeşididir. Bazı kaynaklarda finansal tablolar denetimi ya da muhasebe denetimi şeklinde yer almaktadır.

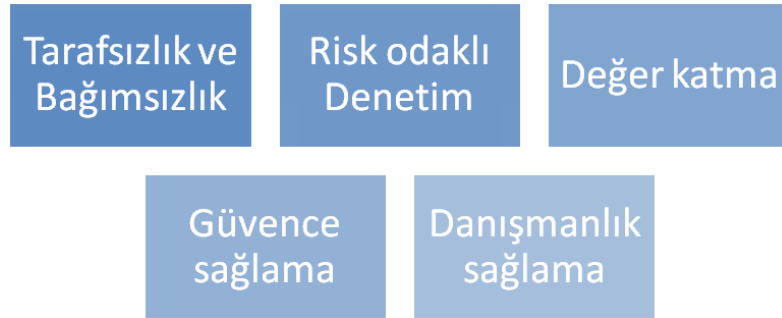
Finansal tablo denetimi diğer adıyla muhasebe denetimi bir kurumun finansal tablolarının muhasebe standartlarına uygunluğunun incelenmesi şeklindedir.⁴⁷

Finansal tabloların denetimi sonucu elde edilen verileri gösteren tablo farklı denetimlerde kullanılabilir. Bu açıdan bu tabloların güvenilirliği ve doğruluğu büyük önem arz eder. Bu denetim uygulamada ve teorikte önemle üzerinde durulan bir denetimdir.⁴⁸

1.7. İç Denetimin Özellikleri

İç denetimin kendisinden beklenen sonuçları gerçekleştirebilmesi için çeşitli niteliklere sahip olması beklenmektedir

Bu nitelikler aşağıdaki şekilde gösterilmiştir;



Şekil 3: İç Denetimin Özellikleri

Kaynak: Türkiye İç Denetçiler Enstitüsünün verilerinden yararlanılarak tarafımda hazırlanmıştır.

⁴⁷ Celal Kepekçi, Denetim, Siyasal Kitapevi, 2000, s.2.

⁴⁸ Leyla Babayeva, “Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları, Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir, 2011, s.8.

1.7.1. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Etkin ve verimli işleyen bir denetim mekanizmasından bahsedebilmek için iç denetimin bağımsız ve tarafsız olması esastır. Verimli bir denetimden bahsedebilmek için ve beklenen sonuçların ortaya çıkması istenilen düzeyde bir denetim faaliyetinde bulunulmasının asgari şartlarından birisidir.

Denetimin tam anlamıyla bağımsız olması için yönetim kesimin denetimin aşamalarında denetçilere müdahale etmemeleri gerekir. Ancak kurumlar yada işletmeler mevzuat oluşturulurken yönetim birimden fikir alınması konusunda bağımsızlıklarını kaybetmiş sayılmazlar.

Avrupa Birliği kapsamında bir denetçide bulunması gereken şartlardan bazıları sayılmıştır:

- 1- Üst yönetim tarafından tanımlanan risklerin, iç denetim birimince bağımsız olarak değerlendirilmesi sağlanmalıdır.
- 2- İç denetim mevzuatında, iç denetçilerin atama, özlük hakları ve görevden alınma usulleri, iç denetçilerin bağımsızlığının güçlendirilmesi amacıyla yeniden düzenlenmelidir.
- 3- İç denetçilerin denetim faaliyeti esnasında bilgi ve belgelere erişim kolaylığı sağlanmalıdır.
- 4- İç denetçiler denetim faaliyetini gerçekleştirirken üst yönetimin müdahalesine maruz kalmamalı ve iç denetçilere kendi görev alanları dışında iş yükü verilmesi engellenmelidir.
- 5- Yürütme organına karşısında bağımsız olan dış denetim birimi iç denetimin objektif olarak yerine getirmesine destek olmalıdır.⁴⁹

⁴⁹ Nuray Bircan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Üniversitelerde İç Denetim”, Yüksek Lisans Tezi, **Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Aydın, 2014, s.28.

1.7.2.Risk Odaklı Denetim

Kurumun geçmişteki hatalarına, kişi ya da kuruluşlara bağlı kalmak yerine kurumun gelecekte daha iyi yönetilmesini sağlamayı amaçlayan bir özelliktir. Bu şekilde risk, hata ve eksikliklerin belirlenmesi ve bunların ortadan kaldırılmasına yönelik hukuki standartları kapsayan bir uygulamayı içerir.

Risk yönetim süreçleri ve riskin sınıflandırılması açısından güvence vermek, riskleri sınıflamak ve raporlamak ve tüm bu süreçleri revize etmektir.⁵⁰

Risk odaklı denetim de düzenli olarak yapılan faaliyetler gözden geçirilerek olası riskler tespit edilip raporlanır ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi amaçlanır.

1.7.3. Değer Yaratma

İç denetim faaliyetlerine kurumun değerlerine bir katkı yaratma amacı ile gerçekleşir. Bahse konu faaliyetlerle birlikte kurumların yahut işletmelerin etkin bir yönetim içinde yönetildiği, faaliyet alanlarının geliştiği, çıkabilecek problemlere önlemler alınması yanı sıra çözüm önerilerinin sayısallaştırılarak kurumsal tavsiyelere açık bir yönetim alanı yarattığı düşünülebilir.

1.7.4. Güvence Sağlama

İç denetim, kurum ya da kuruluşun operasyonlarını ilerletmek ve iş akışına değer kazandırmak için tasarlanmış bir bağımsız ve güvence verme ve danışmanlık faaliyeti olup, iç denetimin bu güvence sağlama işlevi çok önemlidir. İç denetçiler

⁵⁰ Şener Gönülaçar, “İç Denetim Serecamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 135, Mayıs-Haziran, s.42-45.

tarafından kurumlarda yapılan denetlemelerle denetlenen konularda üst düzey yönetime ve yönetim organlarına güvence verilir.⁵¹



Şekil 4 : İç Denetim Çeşitli Fonksiyonları

Kaynak: [http://www.gtu.edu.tr/ebulten\(cevrimiçi\),29.11.2018](http://www.gtu.edu.tr/ebulten(cevrimiçi),29.11.2018).

1.8. İç Denetim- Dış Denetim İlişkisi

Dış denetim ilgili kurum ya da kuruluşun kendi içinde çalıştırdığı personeli olmadan bağımsız ve farklı denetçiler tarafından yapılan denetim türüdür.

Bir ülkedeki yönetim ve kontrol sistemlerinin etkinlik durumunun ilerlemesi ve gerekli önemlerin alınması bakımından iç denetim ve dış denetim birbirleri ile bağlantılı kavram olduğu bilinmektedir. İç denetimin kendisinden beklenen işlevleri daha makul bir şekilde yerine getirebilmesi ve denetimin istenilen biçimde işlevlerin gerçekleşmesi bakımından dış denetime ihtiyaç duyulduğu, dış denetim işlevlerinin de yerine getirilebilmesi açısından iç denetimle eş güdümlü bir iş birliği içinde olması gerektiği bilinmektedir.⁵²

Her ne kadar iki kavram arasında amaç ve kapsam farklılığı var gibi görünse de etkinlik ekseninde uyumlu çalışmaları gerekliliği kaçınılmazdır. Çünkü dış denetimin varlığı, iç denetçiler içinde bağımsız ve objektiflik açısından bir güven ortamı

⁵¹ TİDE, İç Denetim: “Güvence, İlgörü ve Nesnellik”, IIA Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, t.y., s.1.

⁵² Ekrem Candan, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Dönüşüm Beklenen Bir Fonksiyon: Dış Denetim ve Sayıştay”, **Denetişim**, 2009, Sayı: 2, s.5-25.

yaratacaktır. Bu şekilde oluşturulacak bir koordinasyonun her iki denetimin de başarıya ulaşmasını kolaylaştırması beklenir.

Her iki denetim başarıya ulaşması için öncelikle görev alanlarına müdahale edilmesinde kaçınılmalıdır. Bunun yanı sıra iç denetçiler tarafından hazırlanmış olan raporlar ya da karşılaşılmış olan sorunların veya eksikliklerin dış denetçiler ile paylaşılması önemlidir.⁵³

Tarafsız, bağımsız ve objektif bir dış denetimin varlığı iç denetimin güvenilirlik düzeyini arttırarak kendisinden beklenen performansın gerçekleştirilmesine yardımcı bir kuvvet olacaktır.

Ülkemizde, 5018 sayılı kanun ile tek dış denetim organı Sayıştay belirlenmiştir. Sayıştay denetimin amacı;⁵⁴

- 1- Kamu kurumlarının işlemleri hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna bilgi sunulması,
- 2- Yapılan denetimle doğrudan ya da dolaylı kamu kaynaklarının korunmasına katkıda bulunulması,
- 3- Kamu kurum ve kuruluşlarının performanslarının değerlendirilmesi,
- 4- Mali saydamlık ile hesap verilebilirlik gibi kavramların kamu yönetimimize yerleşmesinin yaygınlaştırılmasının sağlanmasıdır.

Sayıştay tarafından yapılan denetim yerindelik denetimi şeklinde olmayıp ilgili idarenin takdir yetkisini etkileyecek şekilde karar alınamaz. Bu denetimde uluslararası denetim standartlarına uyulacak şekilde hareket edilir.

1.9. İç Denetim-Teftiş İlişkisi

Teftiş kavramını sonuç merkezli bir denetim anlayışı olarak değerlendirilirken, iç denetim kavramını süreç odaklı bir denetim olarak nitelendirebiliriz. Teftiş aslında merkezi bir idareye harcama sonrası rapor veren bir kontrol faaliyetidir ayrıca hataların soruşturulması ve bulunan sorumluların yaptırımla karşılaşmaları temeline dayanır.

İç denetim ve teftiş farkını bir tablo ile göstermek gerekirse;⁵⁵

⁵³ R. Aktaş, “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi”, Mali Hukuk Dergisi, 2008, Sayı: 132, s.3-12.

⁵⁴ [https://www.sayistay.gov.tr/tr/ \(cevrimiçi\) ,01.11.2018](https://www.sayistay.gov.tr/tr/ (cevrimiçi) ,01.11.2018)

Tablo 2: İç Denetim ve Teftiş Arasındaki Farklar

İÇ DENETİM	TEFTİŞ
Süreç odaklı	Sonuç ve şikayet odaklı
Geleceğe yönelik	Geçmişe yönelik
İdareye karşı danışmandır ve güvence sağlar	İdarenin hata ve kusurlarını arar
Sürekli	Kesintilidir
Önceden haber verilerek denetim yapılır	Aniden denetim yapılır
Modern ve Uluslararası Standartlarda yapılır	Geleneksel şekilde yapılır

Kaynak: TİDE verilerinden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır

1.10. İç Denetim Standartları

1.10.1. Kamu İç Denetim Standartları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64 üncü maddesi ile, “İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir” hükmü açıklanmıştır.⁵⁶

5018 sayılı Kanun ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre, birim başkanı ve denetçilerin bu standartlara uymak zorundadırlar.⁵⁷

İç denetimin kalitesi açısından, standartlar denetim görevlileri tarafından yeterli şekilde anlaşılmalı ve denetim çalışmaları esnasında bu standartlara bağlı kalınmalıdır.

Bahsi geçen bu standartlar, nitelik standartları ile çalışma standartlarından oluşmaktadır.

Nitelik Standartlarını açıklamak gerekirse; iç denetim birimi ile burada çalışan denetçiler için gerekli özellikleri, çalışma(performans) standartları ise iç denetimin aşama aşama gidişatının ne olması gerektiğinin gösterilmesidir.

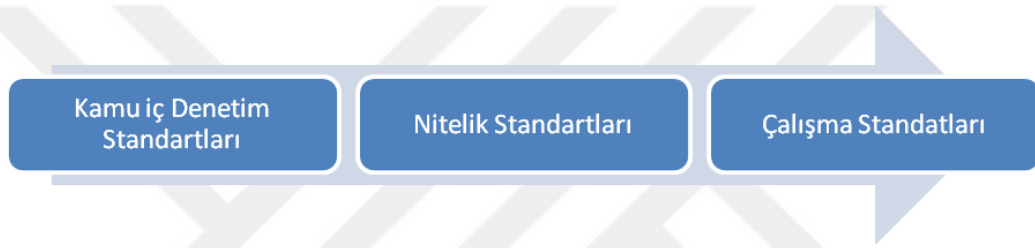
⁵⁵ <https://icdenetciler.tr.gg>. (çevrimiçi), 12.10.2018

⁵⁶ www.idkk.gov.tr (çevrimiçi), 01.11.2018

Kurumların yönetim ve kontrolü değerlendirmek ve ilerlemesini sağlamak yönünde düzenli ve disiplinli genel kabul görmüş standartların uygulanmasına ihtiyaç vardır.

Denetimde kalite anlayışının gerçekleşmesi hem kurumda hem de kamuoyunda saygınlık oluşturarak kabul görmesi bakımından iç denetimle ilgili denetçilerin Standartlar ve Meslek Ahlak Kurallarını içeren bu standartları denetim süreci boyunca kullanmaları büyük önem taşımaktadır.

Bu standartların icra edilmesi ile birlikte ilk kez uluslararası alanda kabul edilmiş denetim standartları ekseninde bir denetim yapılması sağlanmıştır.



Şekil 5: Kamuda İç Denetim, Nitelik ve Çalışma Standartları

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Rehberi

1.10.1.1. Nitelik Standartları

İç denetimin amacı ve üzerindeki sorumlulukları, bu kavramın tanımlandığı şekline, Meslek Ahlak Kurallarına ve Kamu İç Denetim Standartlarına uyum sağlayacak şekilde kurum ya da kuruluşları için çıkarılacak bir mevzuatla belirlenmek durumundadır.

Denetim faaliyetini icra edilirken kendisine görev verilen kişiler özenli ve dikkatli şekilde bu görevi yerine getirilmek durumundadır. Sürecin sonunda iç denetim birimi başkanı görev sonunda hazırlanacak bir rapor ile iç denetime dair faaliyetlerin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun ve uyumlu olduğunu belirtebilir.

Dış denetimin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından ilgili kurum dışından nitelikli ve bağımsız bir denetim ekibine yaptırılması zorunludur. İç denetçiler ve Dış Denetçiler bilgilerini, becerilerini ve diğer niteliklerini arttırmak ve

güçlendirmek zorundadır. Bunların yanı sıra tüm denetim süreci boyunca gerekli özen ve dikkati göstermek durumundadır.

IIA meslek ahlak kuralları baz alınarak hazırlanmış olan nitelik standartları özetle meslek için gerekli ahlak kurallarını göstermektedir

1.10.1.2. Çalışma Standartları

Çalışma dair standartlar; iç denetim faaliyetinin öncelikle planlanması, yürütülmesi, raporlanması ile ardından sonuçlarının değerlendirilmesi şeklinde ifade edilebilir.

İdarenin amaçlarına uygun şekilde iç denetimin önceliklerini belirleyen planlar yapılması zorunludur. İç denetim faaliyetinin plan ve programları, yöneticilere bilgi verilmesi, iç denetim faaliyetinin etkinliği ve süreci bakımından politikaların belirlenmesi, sistematik ve disiplinli ve risk esaslı bir şekilde, tüm süreçleri değerlendirmek ve bu süreçlere katkı sağlanması gerekir. Aynı zamanda denetim için gerekli görevlerin belirlenerek bu görevlerin kapsam ve amaçlar açısından makul bir seviyede olması beklenmektedir.

1.10.2. Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası iç denetim standartları konusunda ülkemize ve diğer ülkelere iç denetim alanında örnek teşkil eden standartların en önemlileri aşağıda açıklanmaktadır.

1.10.2.1. IIA Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetim Standartları, iki bölümden oluşmaktadır;

- 1- Nitelik Standartları
- 2- Çalışma(Performans) Standartları

Nitelik standartları iç denetimin amaç, yetki ile sorumluluklarının tanımlanması, bağımsızlığı ve tarafsızlığı sağlaması, mesleki gelişim açısından süreklilik, kalite ve güvence verme programından oluşmaktadır. Çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin yönetim kısmı ile işin içeriği ile niteliği, görevlerin planlama süreci ile edinilen sonuçların raporlanması, sağlanan gelişmelerin izlenmesini ve üstlenilmesini içerir. Söz konusu standartlar iç denetçilere çalışmalarında bir rehberlik hizmeti sağlanmaktadır.

Uluslararası iç denetim standartları, iç denetimin ilkeleri üzerinde yapılan çalışmaların sonucu oluşturulmuştur. İç denetçiler, bu standartlara bağlılığı da gerekli kılar.

Standartların başlıca amaçları şu şekilde ifade edilebilir;

1. İç denetim temel ilkelerini tanımlamak,
2. Kuruma değer katabilecek şekilde iç denetim faaliyetlerini uygulamak için çerçeve oluşturmak,
3. İç denetim ile kurumların performanslarının artması ve bu artışların değerlendirilmesini sağlamak,
4. Kurumsal faaliyetleri canlandırmak.⁵⁸

1940 lı yılların sonunda yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartları şekline dönüştürülmüş ve 1978 yılında ilk “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayımlanmıştır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından güncel bir Mesleki Uygulama Çerçevesi kabul edilmiştir. Çerçeve, meslek için katkı sağlayan teknik, yöntem ve kavramların ilerlemesine ve uygulanmasına olanak sağlamaktadır.

⁵⁸ www.idkk.gov.tr (çevrimiçi),01.11.2018

1.10.2.2. COSO İç Kontrol Standartları

İç kontrol sistemi içinde iç denetim fonksiyonu, risk yönetimi temelinde mevcut Merkezi yönetim kontrol sistemini tarafından önceden belirlenen standartlar ile mali yönetim ilkelerine uyumu konularında güvence sağlamak ile danışmanlık hizmeti vermektedir.⁵⁹

Treadway Komisyonu (Sahte Mali Raporlama) 1985 yılında oluşturulmuştur. Bu komisyonun amacı; gerçeğe aykırı olabilecek raporların oluşturulmasını engellemektir. Bu nedenle Treadway Komisyonunu benimseyen kuruluşlar “İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi” ni yayınladılar. COSO olarak adlandırılan rapor da iş etiği, yönetim ve iç kontrol gibi kavramların geliştirilmesi ön görülmüştür. Modelde; iç kontrol, risk tespiti, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim ve izleme unsurları da yer almalıdır.⁶⁰

Tablo 3: COSO İç Denetim Modeli Çerçevesi

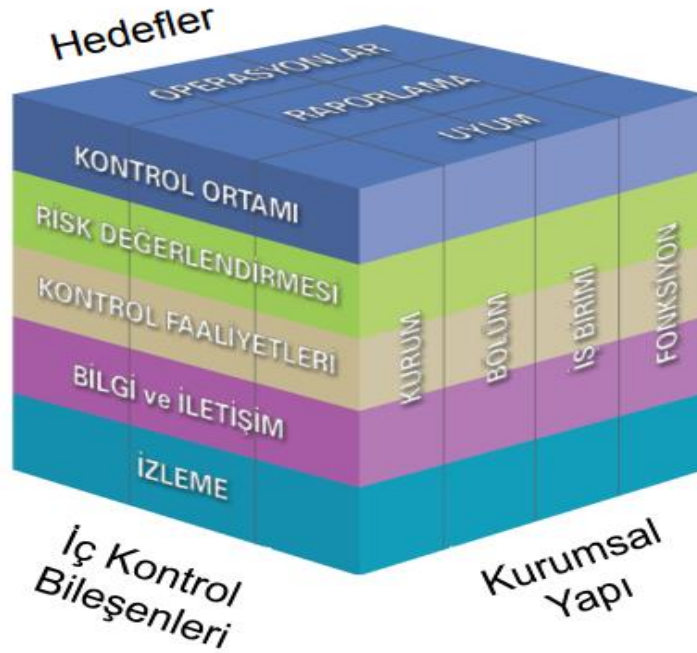
DEĞİŞMEYENLER	DEĞİŞENLER
☐ iç kontrolün tanımı	☐ Bileşenleri oluşturan ilkeler
☐ iç kontrol bileşenleri	☐ İlkelerin özelliklerini belirten odak noktaları
☐ iç kontrol etkinlik değerlendirme kriterleri	☐ Teknolojinin önemi
☐ Yönetim kanaatine verilen önem	☐ Suistimallerle mücadele

Kaynak : [https://www.tide.org.tr/\(çevrimiçi\)](https://www.tide.org.tr/(çevrimiçi)),27.12.2018

⁵⁹ Kamu İç Kontrol Rehberi s.2

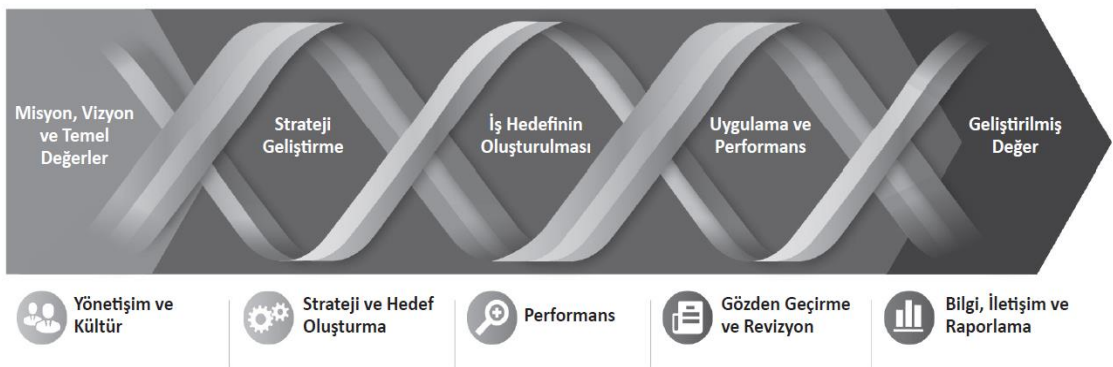
⁶⁰ Serkan Akçay, “Kamu Sektörü'nde İç Denetim'in Etkinliğinin Ölçülebilmesi ve Belediyeler Üzerine bir Uygulama”, Doktora tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2012, s.80.

COSO, 2013 yılında iç denetim sisteminin güncelleştirilmiş İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi'nde belirtilen gereksinimleri karşılayıp yenilenmiştir.⁶¹



Şekil 6: COSO İç Denetim Çerçevesinin Bileşenleri

Kaynak: [https://www.tide.org.tr/\(çevrimiçi\)](https://www.tide.org.tr/(çevrimiçi)),28.12.2018



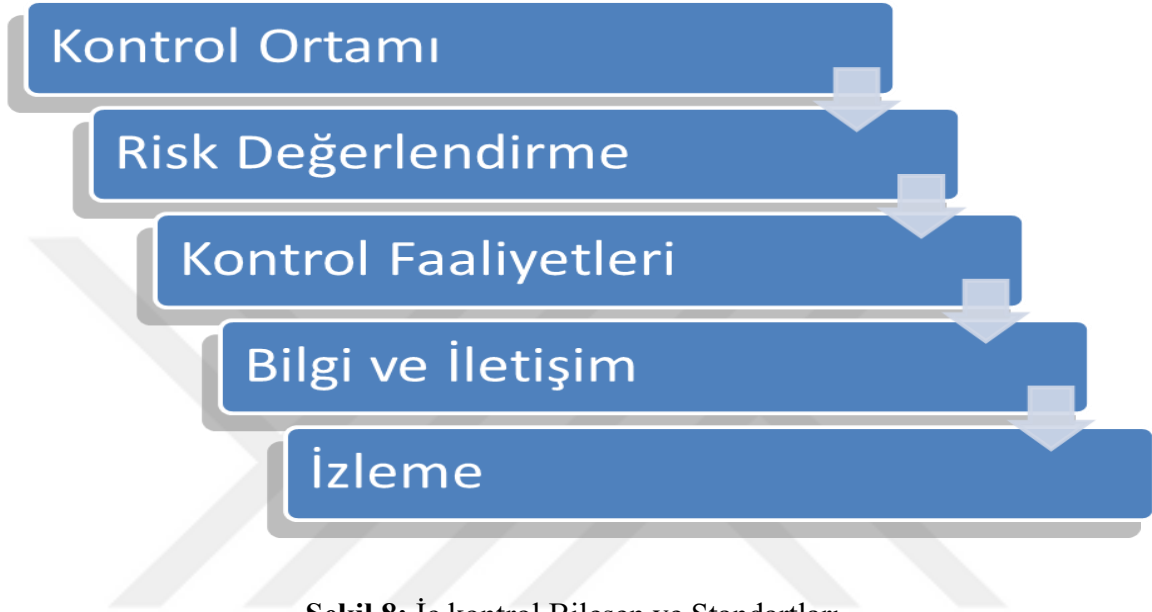
Şekil 7: Yenilenmiş Haliyle COSO Sarmalı⁶²

Kaynak: Gencay Karakara, Coso Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler, s.17.

⁶¹ Internal Control Guidance, (çevrimiçi),<https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>, 01.11.2018

⁶² Gencay Karakara, "Coso Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler", **Denetişim**,18,2018 s.17.

COSO, İç denetim Standartlarının bir alt dalı olmamakla birlikte literatürde Uluslararası Standartlar kavramı denince akla ilk gelen standartlardan olduğu için bu kısım da yer verilmesi uygun görülmüştür.⁶³



Şekil 8: İç kontrol Bileşen ve Standartları

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Rehberi,s.3

1.10.2.3. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

Yaklaşık 50 yıldan fazla bir süredir, ileri düzey denetim kurumları için bilginin gelişmesi ve paylaşılmasını sağlamak, evrensel anlamda hükümet denetimini arttırmak ve üye Sayıştayların kendi ülkelerindeki durumlarını geliştirmek için kurumsallaşmış bir çerçeve sağlanmıştır. Yüksek denetim kurumlarının uluslararası kuruluşu olan ve ülkemiz Sayıştay'ının da üyesi olduğu INTOSAI, üyesi bulunan ülkelerin Sayıştayları arasındaki denetim ve kullanılan teknikleri yönünden bir birlik oluşturulmak istenmiş

⁶³ Hazine ve Maliye Bakanlığı ,Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Rehberi,s.3

olup, bu birliğe uyum sağlamak amacıyla 1953 yılında kurulmuştur. Şu anda INTOSAI, 194 Tam Üye, 5 Yardımcı Üye ve 1 Bağlı üyeye sahiptir.⁶⁴

1989 yılında 13. INTOSAI Kongresi'nde denetim standartlarında sayıştayların ihtiyaçlara cevap verecek biçimde değişiklikler yapılarak ilgili standartların tekrardan revize edilmesi konusu görüşülmüştür.

Bu standartlara göre denetim, sorumluların kendi üzerinde olan sorumlulukların farkındalığını sağlamak, oluşabilecek olumsuzlukları ve riskleri telafi etmek ile düzeltici adımların atılmasına kolaylık sağlayarak yönetimde hukukiliği, etkinlik ve verimlilik kurallarının ihmal edildiği esnada ortaya çıkarmayı amaçlayan bir sistem ögesidir.⁶⁵

Buraya kadar denetim ve iç denetim kavramları, iç denetimle ilişkili bir takım terimler ve iç denetim standartları hakkında bilgiler verilmiştir. Bir sonraki bölümde ise Avrupa Birliği'nde iç denetim araştırılmaktadır.



⁶⁴ Internal Organization of Supreme Audit Institution, (çevrimiçi),<http://www.intosai.org/about-us.html>, 08.11.2018

⁶⁵ Sayıştay Başkanlığı, (çevrimiçi),<https://www.sayistay.gov.tr/yayinlar/issai.pdf>, 06.01.2019

II. BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE İÇ DENETİM

Bu bölümde Avrupa Birliği (AB)'nde iç denetim konusu detaylı olarak araştırılarak, “Birlik” in çatısı altında iç denetimde nelere önem verildiği, örnek verilen üye ülkelerde iç denetim yapıları ile AB’de iç kontrol sistemi ve standartları incelenmektedir.

2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE İÇ DENETİMLE İLGİLİ SÜREÇLER VE STANDARTLAR

2.1. İç Denetimin Tanımı

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından oluşturulan bir tanıma göre iç denetim; kurumun faaliyet veya çalışmalarına değer kazandırmak ve geliştirmek için meydana gelen bağımsızlığa sahip şekilde güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.

Başka bir tanımda ise; iç denetim sistemi, Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşların üyelerine ya da üye olmaya aday ülkelere referans olarak gösterdikleri denetim sistemi olarak tanımlanabilir.⁶⁶

Klasik yönlerinden ayrılarak modernize şekilde gerçekleşmeye başlayan iç denetimin temelleri 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla ortaya çıkmıştır. Bu kurum daha sonra farklı ülkelerde de birliklerini kurmuştur (örn.1948’de Londra’da). Bugün dünya çapında yüze yakın ülkede Enstitü örgütlenmiş bulunmaktadır. İç denetim faaliyeti, kurumların riske dair yönetim, kontrol ile yönetim süreçlerini değerlendirmek ardından bu süreçleri geliştirmek amacına yönelik

⁶⁶ Başpınar, a.g.e., s.24.

sistemli ve disiplinli bir yaklaşım ile kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.⁶⁷

2.2. Avrupa Birliği'nde İç Denetimin Süreç ve Standartları

İç denetim birimi başkanlık ile başkanlığa ait 2 müdürlükten oluşmaktadır Bunlardan biri; Komisyon Denetim Müdürlüğü diğeri ise Avrupa Birliği Kurumlarında Denetim ve Yatay İşler Müdürlüğüdür. Birimin merkezi Brüksel'dedir. Ayrıca birim, Avrupa Komisyonu'nda iç kontrolün mekanizmasının da bir bileşenidir.

Kuruluşlar veya işletmelerin yanı sıra devletler içinde kamu kaynaklarının etkin ve ekonomik şekilde kullanılması ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde işlemlerin yerine getirilmesi için denetim çok önemli bir mekanizma olarak kabul edilmektedir.. Denetim faaliyetlerine ek olarak kontrol faaliyetleri de kamusal kurumlar tarafından raporlama yolu ile bildirilip, hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını analiz edilmesi yolu ile kamusal faaliyetlerin ne derece başarılı olduğunun ölçülmesine olanak sağlar.

Günümüzde kamusal yönetimde ekonomiklik, etkinlik, verimlilik ve performans gibi kavramların geçmişe oranla daha çok gündeme geldiği görülmektedir. Bu durum performans denetimini zorunlu kılmaktadır. Avrupa Birliğinde performans denetimi “fon kullanan kurum veya kuruluşların finansal yönetiminin ekonomi, etkinlik ve verimlilik yönlerinden denetlenmesi” olarak ifade edilir. Avrupa Sayıştay'ının denetçileri AB fonlarının kurumlar tarafından nasıl kullanıldığını bağımsız olarak denetlemektedir. Avrupa Sayıştay'ı tarafından gerçekleştirilen denetim 3 tipe ayrılmaktadır; (1) finansal denetim (2) uyum denetimi ve (3) performans olmak üzere. Finansal denetim; kayıtların doğruluğunu incelemek için yapılmakta, uyum denetimi; harcamaların mevzuata uygunluğu kontrol edilmekte, üçüncüsü yani performans denetimi ise harcamaların akılcı ve verimli bir gerçekleşip gerçekleşmediğini göstermek için kullanılmaktadır.

⁶⁷ Pınar Tok, “Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik”, Yüksek Lisans Tezi, **Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Muğla, 2010, s.36.

Avrupa Sayıştay'ına göre performans denetiminin ekonomi, verimlilik ve etkinlik ilkelerine dayandığı söylenebilmektedir.⁶⁸ Aşağıda Tablo 4'te performans denetimi ve finansal denetim arasındaki ayrım görülmektedir.

Tablo 4: Performans Denetimi ve Finansal Denetim Arasındaki Ayrım

BEKLENTİLER	PERFORMANS DENETİMİ	FİNANSAL DENETİM
AMAÇ	BİRLİK FONLARININ ETKİN VE VERİMLİ KULLANILIP KULLANILMADIGININ DENETİMİ	FİNANSAL İŞLEMLERİN MEVZUATA UYGUN ŞEKİLDE GERÇEKLEŞİP GERÇEKLEŞMEDİĞİNİN KONTROLÜ
ODAK	POLİTİKA VE PROGRAM VE YÖNETİM SİSTEMLERİ	FİNANSAL AKIŞLAR, MUHASEBE VE KONTROL
BİLGİ	EKONOMİ, SİYASET VE SOSYOLOJİ	MUAHSEBE VE HUKUK
YÖNTEM	DEĞİŞKEN	STANDART
KRİTER	HER DENETİM İÇİN FARKLI KİTASLAR	BELİRLENMİŞ KİTASLAR
RAPORLAR	KONUYA GÖRE DEĞİŞKEN	STANDART RAPOR

Kaynak: Ahmet Sandal, “Avrupa Birliğinde Performans Denetimi”, **Denetişim**, 8, 2011, s.44.

Günümüzde 28 üyeye sahip Avrupa Birliği topluluğu, hesap verilebilirlik ve verimli bir topluluk anlayışı çerçevesinin oluşturulması amacıyla iç denetim sisteminin uygulanmasını ülke bazında önererek kendini koruma ihtiyacı duymuştur.⁶⁹

2.2.1. İç Denetim Süreci

İç denetim süreç olarak 4 aşamaya ayırabiliriz; bunlar; planlama, bilgilerin değerlendirilmesi, raporlama ve izlemedir.

⁶⁸ Ahmet Sandal, “Avrupa Birliğinde Performans Denetimi”, **Denetişim**, 8, 2011, s.41-44.

⁶⁹ Jack Diamond, “The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective”, IMF Working paper, 2002, p.4.

2.2.1.1. Planlama

İç denetim süreci bir plana göre yönetilir. Bu plan, faaliyetler ve karşılaşılabilecek olumsuzlukların incelenip değerlendirilmesi yapılarak hazırlanır. Risk temelli hazırlanan iç denetim planı kurumun yönetim ve denetim birimleri arasında bir iletişim aracı görevini görmektedir. Her bir denetim planı için ayrı bir plan hazırlanmaktadır. Planda aşağıdaki hususların bulunması gerekmektedir;⁷⁰

- Belirlenen faaliyetlerin kapsamı ve amacı
- Bilgilerin Değerlenmesi
- Görevin zamanlaması
- Sonuçların paylaşımı.

2.2.1.2. Bilgilerin Değerlendirilmesi

Değerlendirme kısmı, denetim sonucunda erişilen bilgilerin kapsamlı bir analiz sonucu muhakeme edilerek değerlendirilmesi sürecidir. Elde edilen bu bilgiler konudan bağımsız olmamakla birlikte konuyla ilişkili ve yararlı olması gerekmektedir. Denetim sürecinde hazırlanan formlar iç ve dış denetim çalışanlarının kullanımına açık olmalı bu sayede birbirlerinin çalışmalarından yararlanma ortamı sağlanmalıdır.

2.2.1.3.Raporlama

İç denetim çalışması sonucunda elde edilen bilgiler raporlanarak üst yöneticilere sunulmaktadır.⁷¹ Rapor türleri ve şekilleri ülkeler arasında farklılıklar. Raporların tümünün objektif olmasının istenmesinin yanı sıra raporun; amaç, kapsam ve sonuçlarını gösteren özlü bilgilerinde yer alması beklenmektedir.

⁷⁰ M. Didem Okumuş, “Avrupa Birliğinde İç Denetim”, Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, **Uzmanlık Tezi**, Ankara, 2010, s.35-37.

⁷¹ IIA, s.20.

Bunlara ek olarak risk yönetimi ile bilgilerinde rapora konu edilmesi, çalışmanın objektifliği ve diğer yapılacak çalışmalara için yararlı olması bakımından büyük önem taşımaktadır.

2.2.1.4. İzleme

Raporlanan sonuçların izlenmesi ve raporda yer verilen karşılaşılabilecek riskler ya da risklerle ilgili alınması gereken önemlerin ne derece uygulanabildiğinin izlenmesi sürecini oluşturmaktadır.

İzleme faaliyetleri ile hem iç denetim biriminin hem de denetlenen birimlerin sade, net, anlaşılır ve sürece katkıda bulunur özelliklere sahip bir şekilde oluşturulması sürecin iyi işlemesi açısından önemli değer taşır.

Tablo 5: İç Denetim Sürecinde Yapılanlar

PLANLAMA Denetim evrenin tanımlanması Denetim alanın belirlenmesi Risk kriterlerinin belirlenmesi Denetim kaynaklarının tahsisi Denetim planın hazırlanması ve onaylanması İç denetim programının hazırlanması ve onaylanması	RAPORLAMA Taslak denetim raporunun hazırlanması Nihai raporun hazırlanması
YÜRÜTME Ön çalışma Bireysel çalışma Denetim amaçlarının belirlenmesi Bilgi toplama Bireysel çalışma programı hazırlığı Saha çalışması Denetim testleri Bulguların elde edilmesi	DENETİM SONUÇLARININ İZLENMESİ Denetim sonuçlarının izlenmesi Denetimin değerlendirilmesi Denetçinin değerlendirilmesi

Kaynak: M. Hulusi Günşen, “Örnek Bir İç Denetim Uygulaması: Tedavi Sürecinin Faturalandırılması Süreci”, **Denetişim**, 9, 2012, s.75

2.2.2. İç Denetim Standartları

İç denetim standartları denetimin asıl hedefine ulaşmak için denetimin kapsam ve içeriğini göz önüne alarak, gerekli yol haritasının aşamalarını belirleyen denetimin kalitesi ile ilgili ölçütlerden oluşmaktadır.

Denetim kavramının başlangıcından beri olan süreçte uygulanan ya da uygulanmış tüm yöntemlerin geliştirilmesinde etkilidir.⁷²

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde iç denetim kavramını açıklarken kamu iç mali kontrol kavramına çoğunlukla değinilecektir. Bunun anlamı harcama birimlerinin kurallara ve mevzuata saydamlık çerçevesinde uymasının kontrol edilmesi mali kontrol olarak değerlendirilmektedir.

'Uygulamada Kamu İç Mali Kontrolü' olarak adlandırılan bu sistem; mali kontrol sistemi ile iç denetim sistemlerinden aynı zamanda bu alanlardaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşmaktadır.

İç mali kontrol sisteminde hem üye ülkelerin hem de üyeliğe aday ülkelerin uluslararası standartları kabul etmeleri ile denetimle ilgili sorumluluklar yüklemiştir.⁷³ Ancak birlikte uygulama aşamasında üyeler teker teker iyi bir iç denetim sistemine zorunlu tutulmuş olsalar dahi bu zorunluluk ülkeler için sadece tavsiye şeklinde olmaktadır.

İç denetimle ilgili standartların büyük çoğunluğu Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) oluşturmakta ve geliştirmektedir.

Uluslararası İç Denetim Uygulama Standartları'na göre denetim yapan denetçiler ile yine denetimi gerçekleştiren biriminin sorumluluklarının bilincine varılmasından ve uygulanmasında hayati önem taşır.

Güvence sağlama hizmetlerinin özellikleri ile içeriği iç denetçi tarafından belirlenir.⁷⁴

⁷² Umut Korkmaz, "İç Denetim Standartları", **Bütçe Dünyası**, Cilt 2, sayı 24, 2007, s.30-31.

⁷³ Nazmi Zarifi Gürkan, "Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta, 2009, s.75-78.

⁷⁴ <https://tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> (çevrimiçi), 02.01.2019

Bu içerikler;

- 1) İdare, fonksiyon, süreç, sistem ya da olan kişi ya da
- 2) İç denetçi
- 3) Kullanıcı .

Danışmanlık faaliyetleri ise, doğası gereği bir öneri niteliğinde olup çoğunlukla özel talep üzerine gerçekleştirilir.

Danışmanlık faaliyetlerinin tarafları ise

- 1) İç denetçi(öneri veren),
- 2) Öneri alması gerekli kişi ya da grup

İç denetim faaliyetinin standartlara uygunluğunu gösterdiği ancak fakat standartlar ile farklı gerekliliklerde çatışma olması halinde; iç denetçiler ve iç denetim faaliyetinin bu standartlara uygun olması gerekmektedir.

Standartların gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi sürekli bir işlemdir. Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu tarafından standartlar yayınlamadan çok kapsamlı bir görüşme ile tartışma faaliyetine gerçekleştirilmektedir.⁷⁵

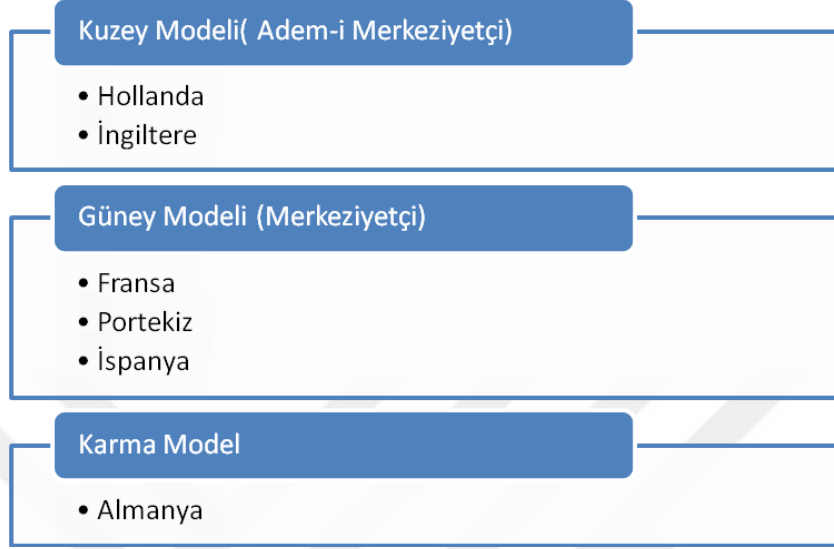
2.3. Avrupa Birliği'ne Üye Bazı Ülkelerin İç Denetim Yapıları

Avrupa Birliği uygulamada 3 iç denetim modelini benimsemiştir; Bunlardan ilki Güney Avrupa (merkeziyetçi) Modeli, diğeri ise Kuzey Avrupa (Adem-i Merkeziyetçi) Modelidir. İlk model; Fransa, İspanya, Portekiz gibi ülkelerin harcama sonrası iç denetim (kontrol) uygulayan modeldir. İkinci örnek modelde ise bakanlıklar ya da devletin diğer kurumlarında iç denetim birimi bulunan modeldir ki burada her harcamacı kurum kendi kontrollerinden sorumludur. Bu modele örnek verebileceğimiz ülkelerden biri Hollanda'dır. Ayrıca iç denetim sistemi; performans, bilgi işlem ve sistem denetimi gibi kontrolleri içermektedir.⁷⁶

⁷⁵ <https://tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> (çevrimiçi),02.01.2019

⁷⁶ Diamond, **a.g.e**, s.94.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin iç denetimlerine yönelik örnekler aşağıdaki gibidir;



Şekil 9: AB Üyesi Ülkelerde İç Denetim Modelleri

Kaynak: İsmail Mallı tarafından yazılmış "Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi Ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması" adlı yüksek lisans tezinden faydalanılarak tarafımda hazırlanmıştır

2.3.1. Fransa Örneği

Güney Modeli olarak adlandırılan modele örnek gösterebileceğimiz Fransa örneğinde iç denetim; merkezileşmiş denetim olarak değerlendirilmektedir.

2000'li yılların başına kadar yasallık ekseninde gerçekleştirilen harcama öncesi bir denetim sistemi bulunmaktaydı. 2001 yılından itibaren ise Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi oluşturuldu. Kısa adı MAEC olan bu birim Hazine ve Muhasebat birimlerinde iç denetim görevini yapmaktadır.

Hazine birimler bakanlıkları denetleyebilir, bakanlıklar ise kendi iç denetçileri ile denetim faaliyetlerini gerçekleştirebilirler.

2006 yılından itibaren geleneksel yöntemden vazgeçilmiş bunun yanında uygunluk denetiminden artık performans denetimine geçilmesi yönünde adımların atıldığı anlaşılmıştır.

Yeni oluşturulan sistem ile kamu denetçileri, devletin muhasebe görevlerini yerine getirilmesini denetlemekte ancak bakanlıkların operasyonel denetimlerinden sorumlu olmamaktadırlar.

Özetle ülkede iç kontrol sistemi merkezi biçimde planlanmıştır. Ancak Maliye Bakanlığı ya da diğer Bakanlıklarında iç denetçi kadrosu yoktur. MAEC birimi bu bakanlıklarda görevlidir. Bunun dışında müfettişler kadrolu denetçi şeklinde denetim görevini icra etmektedirler.

2.3.2. Portekiz Örneği

İç denetimde merkezi şekilde yapılanan ülkelerden biri olan Portekiz’de finansal anlamda denetim; iki kısma ayrılır. Bunlar iç denetim ve dış denetimdir. Dış denetim meclis tarafından yapılırken, iç denetim Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilir. Portekiz’de iç denetim sistemi, kurumların halihazırda kendi yapılarında yer alan denetçiler tarafından değil, farklı bir kuruluş tarafından gerçekleştirilmektedir. Genellikle bu iç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşamasında gerçekleşmekte olup, idare dışından yapılması tarafsızlık ve bağımsızlık sağlanması düşüncesidir.⁷⁷

2.3.3. Hollanda Örneği

İç denetim’de Hollanda, ademi merkeziyetçi yapıyı benimsemiştir. Kuzey Avrupa ülkeleri tarafından çoğunlukla benimsenen bu modelde; denetçiler, Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilerek finansal anlamda denetim yapılmaktadır. İç denetçiler ayrıca Maliye Bakanlığı kapsamının dışında yerel ve belediye seviyesinde dahi denetim gerçekleştirebilirler.

İç denetim birimleri Maliye Bakanlığı tarafından takip edilmektedir. Denetim için görüşleri ve uygulanması gerekli olan prensipleri içinde barındıran bir denetim rehberi hazırlanmıştır. Bu rehber tüm iç ve dış denetimleri kapsayan ortak bir yaklaşımı benimsemiş bir temeli oluşturmaktadır.

⁷⁷ S. Tunahan Baykara, **Denetişim Dergisi**, 2014, s.14

Hollanda’da Maliye Bakanlığı iç denetim Faaliyetlerini koordine eden bir yapıya sahiptir. Denetim departmanlarında rol ve sorumluluklara ilişkin kararlar alma yetkilerine sahip olan kararlar alma görevini ise Devlet Denetim Politikası Genel Müdürlüğü birimi gerçekleştirir. İç Denetim departmanı olabilecek aksaklıkları ya da çatışmaları engellemek maksadı ile diğer tüm departmanlardan ayrı ve fonksiyonel anlamda bağımsız bir yapıda yer almaktadır.⁷⁸

2.3.4. İspanya Örneği

Bir diğer AB ülkesi olan İspanya’da, Maliye Bakanlığına dahil olan Kamu Kurumlar Arası Yönetim Birimi merkezi devletin tüm finansal iş ve işlemlerini incelemekle yetkilidir. Mali denetime ek olarak bakanlıkların kendilerine ait teftiş, denetim ve inceleme programlarını hazırlayan bir kurumu da mevcuttur.⁷⁹

2.3.5. Almanya Örneği

Almanya’da iç denetim ile dış denetim fonksiyonlarını bir araya getirmiş olan karma model vardır. İç denetim, kurumların denetim sisteminin içinde olmak yerine dış denetim bileşeni şeklinde görülür. İlgili modelde denetçiler, harcamalar yapılmadan öncesinde gerçekleşen ön denetimi ifade ederler.⁸⁰

2.3.6. İngiltere Örneği

Bu aralar Brexit ile gündemde olan İngiltere’de iç denetim Ademi merkeziyetçi yapıdadır. Yani Kamu kurumlarındaki muhasebe yetkilileri harcama sorumluluğuna sahiptir. Hazinesinin içinde yer alan denetim birimi ile uyulması zorunlu bir denetim

⁷⁸ Okumuş, **a.g.e.**

⁷⁹ S. Tunahan Baykara, "OECD Ülkelerinde İç Denetim" **Denetişim Dergisi**, 2014, s.14

⁸⁰ Hüseyin Soylu, “İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması Ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik Ve Başarısı: Türkiye Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, 2010, s.77.

rehberi bulunmaktadır. İngiltere, “Mali Görevli” denilen devlet memurları ile hesap verilebilirlik kavramını hayata geçirir. Görevlilerin yetki ve sorumluluklarını belirleyen kurum Hazine'dir.⁸¹

Hazine, iç denetimin verimliliğinden sorumludur. Bu sorumluluk çerçevesinde etkinlik ve amaçların hedeflerle uygunluğu, devletin menfaatleri ve güvenilirliğin sağlanması bakımından bir denetim raporu hazırlanır ve kamu İdaresindeki en üst yöneticiye sunulmaktadır.⁸²

2.4. Merkezi Uyumlaştırma Birimi

Merkezi uyumlaştırma birimi; gerekli nitelik ve standartları oluşturma, bunlar ile ilgili düzenlemeler yapma, inceleme ve izleme, rapor hazırlama, eğitim gibi uyumlaştırma faaliyetlerini geniş alana yaymayı ifa eder.

Merkezi uyumlaştırma birimi Avrupa Birliğine üye olma süreci içinde aday ülkeler için önemli müzakere konularından birini oluşturmaktadır. Avrupa Komisyonu Merkezi Uyumlaştırma konusunda çok katı bir mevzuata sahip değildir ancak bu konuda üyelerden ve aday ülkelerden uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği'ne uygun derecede bir çözüm yolu beklemektedir. Merkezi Uyumlaştırma birimi Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ve aday ülkelerin birçoğunda Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Bu yapılar tekli (mali yönetim- iç kontrol) ya da her ikisi için farklı şekilde ikili yapıda da kurulmuş olabilir.⁸³

Diğer bir ifade ile açıklamak gerekirse; kamu iç mali kontrolün tam anlamıyla uygulanması için bu kontrolün yönetiminden sorumlu bir yapının oluşturulması gerekmektedir. Uluslararası standartlar ışığı altında merkezi uyumlaştırma birimi iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının daha etkili işlemlerini sağlayarak bu şekilde hesap verilebilirlik çerçevesinde mevzuatın uygulanmasından sorumlu olmaktadır.

İç denetimin uygulamasına önem verilmesi sonrası oldukça fazla iç denetçi istihdam eden ayrıca bu birimine sahip olan ülkelerde iç denetim faaliyetinin nasıl

⁸¹ a.g.e.s.14-16

⁸² Bircan, a.g.e.s.20-24

⁸³ Başpınar, a.g.e., s.24.

uyumlaştırılacağı standart haline getirilebileceği, ne şekilde rehberlik yapılacağı sorunları gündeme gelmektedir. Avrupa Birliği'ne (AB) giriş süreci içinde iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin oluşturulması ile fonksiyonları ve yapısının belirlenmesi aday ülkeler için önemli müzakere konularından birini oluşturmaktadır.

İç denetim sürecine dahil edilen merkezi uyumlaştırma birimi ile KİMK kavramının kamuoyuna ve buna dahil tüm katılımcılara izah edilmesi kolaylaşarak daha geniş bir eksen oluşturulacaktır. Kamu İç Mali Kontrol sisteminin uygulama aşaması geçildikten sonra, önerilere uyulması ya da uyulmaması açısından değerlendirme ve ortaya çıkan problemlerin giderilmesi de merkezi uyumlaştırma biriminin görevi olacaktır. Tüm bu görevlere ek olarak iç denetim ve iç kontrol sürecinde sorumlu personelin niteliksel kalitesinin artırılması da bu birime bağlıdır.⁸⁴

Merkezi uyumlaştırma birimi; standartların belirlenmesi, gerekli düzenlemelerin yapılması, izleme, raporlama, eğitim programlarının hazırlanması, uyumlaştırılması gibi fonksiyonları yürütür.

Merkezi uyumlaştırma biriminin görevleri:

- a) Standartların belirlenmesi ile bu standartlara uyulup uyulmadığının tespit edilmesi,
- b) Mali kontrole ilgili Yöntemlerin usul ve esaslarının belirlenmesi ,
- c) Kamu idareleri arasında koordinasyon sağlanması ile danışmanlık hizmeti verilmesi,
- d) İç kontrole ilişkin düzenleme ile toplantıların düzenlenmesi,
- e) İlgili kamu idarelerinden bilgi toplanması yolu ile sistemin işleyişi hakkında bilgi edinilmesi,
- f) Mali hizmetler birimin işleyişi hakkında usul ve esasların belirlenmesi,
- g) Uluslararası ve ulusal örneklerin incelenmesi,
- h) Eğitim programlarının hazırlanması.⁸⁵

2.5. Avrupa Birliği'nde İç Kontrol Sistemi

Kamu iç mali kontrol sistemi ile kamu idarelerine gelir ve harcama birimlerinin kontrolünü sağlayan bir model oluşturulmuştur. Bu sistem ile kamu idarelerine ait

⁸⁴ Okumuş, **a.g.e.**,s.20-25

⁸⁵ Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi)
<https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019.

kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığı belirlenmesinin yanı sıra mali yönetim, hesap verilebilirlik, ekonomiklik ilkeleri ve buna ek yasal mevzuat ve bütçeye de uygunluğunun güvence altına alınması sağlanır. Bu sistem, iç kontrol sistemine dayanmaktadır. Avrupa Birliğinde iç kontrol "COSO" isimli modeli örnek almaktadır. INTOSAI tarafından kamu sektörü iç kontrol standartları rehberi yayınlandıktan sonra yaşanan değişimlere göre bu rehber güncellenmiştir. INTOSAI'nin de örnek aldığı COSO' ya iç kontrol; riskin tespiti ile işlerin düzenli, ekonomik ve etkili gerçekleştirilmesi, hesap verme sorumluluğu altında, mevzuata uyumun sağlanması, kaynaklar kullanımında gelebilecek zarara karşı korunması şeklinde amaçlara erişmede güvence sağlamak için dizayn edilmiş yöntemlerle uygulanan bir süreci anlatmaktadır.

İç kontrol, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesi, mali raporların güvenilirliğinin sağlanması ile güvence vermeyi amaçlar. Kamu Mali Kontrolün en önemli ilkesi yönetsel sorumluluk ilkesidir. Bunun temelinde fonksiyonel bağımsızlık ve merkezi olmayan iç denetimdir.⁸⁶

2.6. İç Kontrol Standartları

Kurumlar ile kuruluşlara iç kontrol sistemlerini değerlendirme ile geliştirme gibi konularda yol gösterici olmak için COSO bünyesinde "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" (Internal Control Integrated Framework) isimli standartlar oluşturulmuştur.

Buna ilave olarak, Uluslararası Sayıştaylar Birliği tarafından 2004 yılında "Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Kılavuzu" çıkarılmıştır.

Avrupa Komisyonu ise , AB ye ait üye ülkelerin kurumlarında uygulanması için iç kontrol standartları ile ilgili çalışmalar yapmıştır.⁸⁷

24 adet iç kontrol standardı bulunmakta olup, bu standartlara ; ahlak kuralları ve dürüstlük, personel performansı, yetki verme, gözetim, hedef tespiti ve iç denetimin yeterliliği ile değerlendirme gibi kriterleri örnek verebiliriz.

⁸⁶ Vildan Uzunay, "Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler", Maliye Bakanlığı-Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2007, Ankara, s.10.

⁸⁷ Uzunay, a.g.e., s.10-11.

2.7. 2016-2020 Stratejik Planı

İç Denetim Servisi (IAS) tarafından hazırlanmış olan stratejik planı iç denetime uygun tüm planları yansıtmaktadır. Bu plan denetlenen kurumlarda mevcut olan yönetim ve kontrol sistemlerini denetleyerek bağımsız ve objektif güvence sağlar. Performansın teşvik edilmesi ile katkıda bulunur. Stratejik denetim planları, üç yıllık bir süre boyunca yürütülür.

Stratejik planın ana başlıkları aşağıdakilerdir;

- IAS'ın metotları ve kılavuzlarına ve uluslararası standartlara uyumluluk sağlaması.
- Yıllık denetim planları aracılığıyla stratejik denetim planları oluşturulması.
- Stratejik denetim planlarının yıllık olarak hazırlanması etkinlik ve verimliliğin sağlanması.
- IAS çalışmasının değer katmasını sağlamak.
- IAS kapsamlı bir denetim için özel eğitim sağlamak.

Buraya kadar AB'de iç denetim konusunda detaylı açıklamalar yapılmıştır. Bir sonraki bölümde ise Türkiye'de iç denetim alanındaki gelişmeler ve iç denetim faaliyetlerinin seçilmiş yayınlanan faaliyet raporları vasıtasıyla kamu kurumlarının mali saydamlıklarını ne şekilde etkilediği araştırılmaktadır.

2.8. IMF Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü

Şeffaflık ve saydamlık kavramlarının kamusal yönetim alanında mali reformlar üzerinde taşıdığı kritik önem sebebiyle Uluslararası Para Fonunun yönetim kurulunun geçici komitesi üye ülkeler için 16 Nisan 1998 tarihinde yapılan toplantısında, saydamlık kriteri bakımından olması gereken kuralları düzenleyen Mali Saydamlık İyi Uygulamaları Tüzüğü' nü kabul etmiştir. Bu tüzüğün temel amacı; sistemin ürettiği verilerle ülkelerin kamusal ve mali gelişimlerinin sürdürülebilirliğinin en uygun ve

doğru şekilde değerlendirilebilmesini sağlamaktır.Uluslararası Para Fonu tarafından ilgili tüzükte belirlenen standartlar bir çok ülke tarafından uyarlanarak değerlendirilmektedir. Bu standartlar en son 2007 yılında IMF tarafından yeniden değerlendirilerek güncellenmiştir.

Söz konusu Tüzükte yer alan standartlar;

- 1-Rollerin ve Sorumluların şeffaf olması,
- 2-Bütçe hazırlama sürecinin şeffaf olması,
- 3-Bilginin kamuoyuna açık olması

4-Dürüstlüğün güvencesi olmak üzere dört ana başlık altında bir araya getirilmiştir.⁸⁸

⁸⁸ Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019.

3. BÖLÜM

3.TÜRKİYE’DE İÇ DENETİMİN DEĞİŞEN YAPISI VE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN KAMU KURUMLARININ MALİ SAYDAMLIKLARINDAKİ ROLÜ

Bu bölümde Türkiye’de iç denetim alanındaki gelişmeler ve iç denetim faaliyetlerinin seçilmiş kamu kurumlarının mali saydamlıklarını ne şekilde etkilediği araştırılmaktadır.

3.1. Türkiye’de İç Denetim Alanında Gelişmeler

Türkiye’de kamu yönetimi ve denetim alanında meydana gelen gelişmeleri dünyadaki başka alanlardaki (örn. finansal krizler sonrasında risklerin artan önemi) gelişmelerle birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Bir yandan küresel gelişmeler, diğer yanda Türkiye’nin AB’ye uyum sürecinin gerekleri ile ülkemizde yakın zamanda kamu yönetimi ve denetim alanında yeni yaklaşımlar ve standartlara doğru köklü bir değişim yaşanmıştır. Bunun sonucunda kamu yönetimimizde yer alan kavram ve yaklaşımlar şunlar olmuştur⁸⁹:

- Mali Şeffaflık,
- Hesap Verme,
- Etik İlkeler,
- Stratejik Yönetim
- Performans.

Dünyada geleneksel yönetim anlayışından yeni yönetim anlayışına geçilmesi neticesinde, Türkiye’nin de dünyada yönetim alanında meydana gelen bu değişime ayak

⁸⁹ Hami Örenay, “Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetimin Yeniden Yapılanması”, **Denetişim**, 9, 2012, s.92.

uydurarak, ülkede yasal düzenlemeler yapılması yolu ile kamu kurumlarında yönetsel büyük dönüşümü gerçekleştirmesi gerekmiştir. Modern yönetim tarzı ile denetim yapısını etkileyerek, hesap verme sorumluluğu altında, belirlenen standartlara uygun, kaliteli bir denetim beklentisi gelişmiştir.⁹⁰ Tüm bu gelişmelerle Türkiye’de denetim alanında gelişen ve değişen şartlara uygun yeni kavramlar, standartlar ve ilkeler çerçevesinde yeniden yapılanmaya gidilmesi gerekmiştir. Ülkemizde hukuk alanında düzenlemelere gidilmiş, değişimlere uygun mevzuat çalışmaları güncellenerek yönetim ve denetim sisteminde köklü değişikliklere yaşanmıştır.⁹¹ Değişimin esas aracı olarak ise 2003 yılında 5018 sayı ile çıkarılan, “Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kullanılmıştır.

Daha önceleri özellikle özel kurum ve kuruluşlar için kullanılan iç denetim kavramı 2000’li yıllardan itibaren kamu yönetimi anlamında yeniden yapılanma ve buna ek olarak Avrupa Birliği’nin standartlarına uyum sağlamak açısından kamu kesiminde sıklıkla kullanılmaya başlanmıştır. Denetim ve raporlama tabanında Finansal Raporlama Standartları ülkemizde kabul edilmiş ve aktif olarak faaliyete geçmiştir.

1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü ile uluslararası arenalarda standartların yakalanması sağlanması kolaylaşmıştır. 1999 yılında gerçekleşen Avrupa Birliği Helsinki Zirvesi sonrası Birliğe uygun hukuksal düzenlemelere hız verilmiş ve mevzuat çalışmaları yapılmaya başlanmıştır. AB tarafından vurgulanan Türkiye’de kamu iç mali denetim anlamında eksikliklerin giderilmesi için iç denetim ve iç kontrol ekseninde çalışmalar ülkemiz için yeni bir mevzuat çalışmalarını gerekli kılmıştır.

Bunlara örnek olarak Sayıştay Kanunun gerekçesi ile açıklamak gerekirse;

- 1- Kamu kaynaklarının etkin kullanımı ve stratejik öncelikler kapsamında dağıtımı
- 2- Mali Disiplinin sağlanması
- 3- Kaynakların verimli kullanımının sağlanması
- 4- Hesap verme sorumluluğunun sağlanması

gibi öncelikler ile yeni bir kamu mali yönetimi anlayışının doğması ile mevzuatsal anlamda gelişim süreci başlamıştır.⁹²

⁹⁰ Volkan Ünlü, “Kamu İç Denetiminde Kalite İçin Dönemsel Gözden Geçirme Faaliyeti”, **Denetışim**, 11, 2013, s.32.

⁹¹ Ahmet Önal, “Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim ve İç Denetim”, **Denetışim**, 10, 2012, s.16.

⁹² Akçay, **a.g.e.**, s.39.

3.1.1. İlgili Mevzuatta Değişimler

Dünyada meydana gelen mali yönetim ile kontrol sistemi konusundaki gelişmeler Türkiye'yi de etkilemiş, ülkede kamu idarelerinde niceliksel ve niteliksel değişiklikler meydana gelmiş böylece gelişen kamu mali yönetimi ve kontrolü ile bu gelişmelere uygun bir kanunun hazırlanmasına ihtiyaç duyulmuştur. Sözü edilen bu kanun 5018 sayılı "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"'dur. 1927 yılından beri ülkede uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerini almıştır. 5018 sayılı Kanun bir çok alanda kamusal mali yönetimimiz yeniden düzenlenmiş ve yeni kavramlar mali hayatımıza girmiştir. 5018 sayılı Kanun'un amaçlarından biri de; iç denetim sistemine işlerlik kazandırarak ilgili AB kıstaslarına uyum sağlanmasının sağlanması olmuştur. 5018 sayılı bu Kanun ile gelen yenilikler arasında; bütçenin kapsamının farklılaşması, harcamalara ait süreçte değişiklik, yine harcama sürecinde sorumluluk dengesi ile güvenilir bir saydam mali yapı altında hesap verebilme mekanizmasının sağlanması bulunmaktadır.⁹³

Tablo 6: Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışı ile Çağdaş Kamu Yönetimi Anlayışı Arasındaki Farklar

GELENEKSEL KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI	ÇAĞDAŞ KAMU YÖNETİMİ ANLAYIŞI
• MERKEZİ PLANLAMA • MERKEZİ YÖNETİM VE KONTROL • HATA ARAMAYA ODAKLI • ARAŞTIRAN DENETİM • TEK TARAFLI VE KAPALI	• KATILIMCI VE PAYLAŞIMCI • ŞEFFAF VE HESAP VEREBİLİR • GELECEK YÖNELİMLİ • YÖNETİME DEĞER KATMA ODAKLI • PLAN VE PERFORMANSA DAYALI

Kaynak: Fevzi Kaya," Kamu Yönetimi Yaklaşımlarının Karşılaştırmalı Analizi", **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 10, Sayı:53, s.748-751

⁹³ Osman Cenk Kanca, "5018 Sayılı Kanun üzerine Değerlendirme", **Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2017, s.493.

3.1.1.1. Kamu Mali Yönetiminin 5018 Sayılı Kanun ile Yeniden Yapılanma Süreci

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamusal yönetim sistemi ile ilgili önemli yenilikler tanıtılarak, o güne kadar uygulanan sistem tamamen farklı bir anlayış çerçevesinde değiştirilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu bütçe sistemine yenilikler getirmiş, bu kanunla bütçenin hazırlaması ile uygulanması süreci esnasında etkinliğin artırılması, bütçeye ait kapsamının genişlemesi ile bütçe hakkı kavramının en makul şekilde kullanılması, mali anlamda şeffaflık sağlanması, güvenilir ve sorumlu hesap verme sisteminin elde edilmesi ile harcama süreci içinde yetki dengesinin kurulması ve sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulması amaçlanmıştır.⁹⁴

Bahsi geçen Kanunun Türkiye'ye getirdiği yenilikler arasında kamu mali yönetimimizde denetim ve teftişle birlikte iç denetim ve iç kontrol, hesap verilebilirlik ve şeffaf yönetim kavramlarının ve uygulamalarının önem kazanması vardır. 5018 Sayılı Kanunun ülkede yapılması Türkiye'nin AB'nin bu alandaki müktesebatına uyumlanması için de gerekmektedir. Hatta bu Kanunun hazırlanması sürecinde Avrupa Birliği yetkilileriyle yapılan görüşmelerde bu kanuna ait birtakım maddelerin revize edilmesi gereği meydana gelmiş, yapılan revize çalışmaları sonucunda ise ilgili kanun 01/01/2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girme imkanı bulmuştur.

⁹⁴ Kanca, **a.g.e.**, s.493-500.

Tablo 7: 5018 Sayılı Kanun İle Yapılan Çeşitli Düzenlemeler

- *Bazı teknik ibare ve ifadelerde düzeltmeler yapılmıştır.
- *İç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak kapsayıcı hale getirilmiştir.
- *İşlem süreçleri hızlandırılmıştır.
- *Mali hizmetler biriminin görev yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir.
- *5018 sayılı kanununla strateji geliştirme daire başkanlıkları kurulmuştur.
- *Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilen görevlerin etkin ve verimli olması için uzmanlaşmaya gidilmesi yönünde düzenlemeler yapılmıştır.
- *Daha önce harcama öncesi kontrol dairesi olarak faaliyet gösteren birim sonradan iç kontrol merkezi uyumlaştırma dairesi ve mali yönetim dairesi olmak üzere 2 daireye ayrılmıştır.

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü-Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma,“**Tarihçe**”,(Çevrimiçi)<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html>,12.12.2018

3.1.1.2. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

Türkiye’de kamu mali yönetimi, 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe_i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiş, ilgili kanun bazı değişikliklerle yürürlükte kalmış ve uzun süre mali yönetim alanında düzenlenen esas kanun olma niteliğini devam ettirmiştir. 1927 yılından itibaren, kamu idarelerinde nitelik ile teşkilat yapısına bağlı olarak oldukça değişiklikler olmuştur.⁹⁵ Mali yönetim açısından bu alanda çıkarılan ilk yasa olan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunudur. Devlete ait gelir ve giderler ile devletin mallarının muhasebesi bu kanunun hükümlerine tabi idi. Kanun; katma bütçe, genel bütçe ve özel bütçe sistemini içinde barındırmış olmakla beraber bu bütçeler için denetim anlamında yetersiz kalmıştır.

2000’li yılların başlarından itibaren mali, finansal ve hukuksal açıdan değişen ve gelişen şartlara uyum sağlanması bakımından kanunun artık bir şekilde güncellenmesi gerektiği hem ülkemiz açısından hem de Avrupa Birliği üyelik süreci açısından

⁹⁵ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü-Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi,“**Tarihçe**”,(Çevrimiçi)<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html>,12.12.2018

zorunluluk haline gelmiştir. Çünkü o dönemde mevcut kanunun kamusal kaynakların yeterince etkin ve verimli kullanılması için yeterli olmadığı, denetim ve kontrol hususlarına yer vermediği, usulsüzlükleri gideremediği, denetim yapması gerekli birimleri tam olarak belirlemediği konularına ek olarak modern bir denetim ya da kontrol anlayışından büyük ölçüde uzak olduğu açıkça belliydi.⁹⁶

Kamu mali yönetiminde sistemsel olarak etkinlik sağlayarak verimliliği artıracak gelişmeler ile mevcut sistem değiştirilmek istenmekteydi. AB müktesebatına uyumlu bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulmasına ihtiyaç giderek hissedilmekteydi. Bu gibi nedenlerden dolayı kamu mali yönetimi alanında revizyona gidilme ihtiyacı doğmuş ve neticede 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa geçiş için süreç başlamıştır.

3.1.1.3. 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Dünyada kamu yönetimi alanında modern anlayışına geçilmesiyle bu çerçevede birçok ülkede reformlar yapılmıştır.⁹⁷ Türkiye de bu ülkelerden birisidir. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununu işte bu modern yönetim anlayışının getirdiği reformların daha rahat ve sonuç elde edilebilir şekilde uygulanmasını sağlamak için çıkarılmıştır. 5018 sayılı bu Kanun 2003 yılında kabul edilmiş 24.12.2003 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.⁹⁸

Bu çerçevede;

- Bütçe türleri uluslararası standartlara göre revize edilmiştir. Kamu kurumlarının bütçeleri genel bütçeli veya özel bütçeli olarak değiştirilmiştir.
- Bütçe ile plan arasındaki ilişki sağlamlaştırılarak kurumlar tarafından stratejik plan hazırlamaları ile kurumlara ait bütçeleri bu plan kapsamında oluşturmaları sağlanmıştır.
- Merkeziyetçi yönetime dayanan anlayıştan yönetim sorumluluğuna dayalı anlayışına geçilmiştir.

⁹⁶ Bedia Gökçem Gönenc, **a.g.e.**,s.43.

⁹⁷ Nihat Arı, “Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun (KMYKK) İncelenmesi”, **Denetişim**, 9, 2012, s.12.

⁹⁸ Arzu Alikadioğulları, “Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Arttırılması İç Kontrol Uygulamaları”, **Mesleki Yeterlilik Tezi**, Ankara, 2010, s.6.

- Strateji Geliştirme Birimleri kurulmuştur.
- Kurumsal yönetimde katılıma önem veren bir anlayış geliştirilmiştir.
- Görevler, yetkiler ile sorumluluklar net bir şekilde ifade edilmiştir.

Bu kanun; kaynakların ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılması, mali saydamlığın sağlanması ve hesap verilebilirlik amacı ile mali yönetimin yapısının ve işleyişinin geliştirilmesi, raporlama ve mali kontrolün sağlanması amacı ile hayata geçirilmiştir.

Kamu mali reformları 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı ile hazırlık aşaması, 1997/7 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile başlatılmıştır.⁹⁹

Uluslararası Standartlar ile Avrupa Birliği'ne uygunluk sağlayan bir mali yönetim sisteminin oluşmasına ek olarak bütçe kapsamının genişlemesi ve uygulama sürecinde etkinlik ve şeffaflığın sağlanması için etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır.¹⁰⁰

Kamusal alandaki mali yönetiminde köklü değişikliklerin zorunlu hale gelmesi ile 01.01.2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynakları tanımlanmış, standartlara uygun şekilde hukuksal ve yönetsel sistemler güçlendirilmiştir.¹⁰¹

1999 yılında AB'ne adaylığımızın kabul edilmesi ile ve 2005 yılında AB için müzakerelerin başlanması, bürokrasinin de gelişmesini sağlamıştır. Türkiye üyelik için gerekli olan sorumluluklarını sağlaması bakımından önem arz eden ve toplamda 35 fasıl olarak incelenen müzakereye ait fasıllardan biri de “mali kontrol” faslıdır. Bahse konu fasıl, 5018 Sayılı Kanun ile birlikte Türkiye'ye iç denetim kavramını kazanılması sağlamıştır. Böylece kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetleri, stratejik hazırlanan planlar ile çok yıllık bütçeler yoluyla gerçekleştirilmesi şeklinde esaslar getirilecek şekilde düzenlenmiştir.¹⁰²

Sistemin uygulanabilir olması ve verimli şekilde işlemesi için, kurumun faaliyetleri ile faaliyet sonuçlarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda yön alıp almadığı hususu ile kaynak tahsislerinin kurumun belirlenmiş hedeflerine etkili ve verimli bir

⁹⁹ 1997/7 Sayılı Başbakanlık Genelgesi.

¹⁰⁰ **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunun Gerekçesi.**

¹⁰¹ KMYKK, Md. 3-4.

¹⁰² Gürkan, **a.g.e.**, s.118.

şekilde ulaşıp ulaşılmadığı bunlara ek olarak uluslararası standartlara uygun olarak, iç denetçiler tarafından bağımsızlık ve tarafsızlığı ön planda tutarak denetlenmesi gerekmektedir.

3.1.1.3.1. Kanunun Amacı

5018 Sayılı kanunun 1. maddesi ile söz konusu kanunun amacı belirtilmiştir;

Madde 1- “ Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir”.

3.1.1.3.2. Kanunun Kapsamı

5018 Sayılı kanunun 1. maddesi ile söz konusu kanunun kapsamı belirtilmiştir;

“Madde 2- Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir.”



Şekil 10: Türkiye’de Merkezi Yönetim, Mahalli İdareler ve Sosyal Güvenlik Kurumları

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr> sitesinden yararlanılarak tarafımda düzenlenmiştir.

3.1.1.3.3. Kanunun Getirdiği Yenilikler

Söz konusu Kanun ile kamuda mali yönetim yapısı ile işleyişi, kurum bütçelerinin hazırlanması ile mali işlemlerin muhasebeleşmesi ile raporlanması ve son olarak mali kontrolü gibi faktörler yenilenmiştir. Bu şekilde yeni hazırlanan bir kanun ile harcama sonrası sorumluların belirlenmesi, hesap verilebilirliğin artırılması ve etkin bir iç kontrol sistemine erişilmesi amaçlanmıştır.

3.1.1.3.3.1. Bütçenin Kapsamının Genişlemesi

5018 sayılı kanun ile bütçe türleri yeniden değerlendirilerek uluslararası standartlara göre tanımlanmıştır. Katma bütçe, bütçe türleri arasından kaldırılmış, özel bütçe, genel bütçe, denetleyici ve düzenleyici kurumlara ait bütçeler ve sosyal

güvenlik kurumu bütçeleri ve mahalli idarelerin bütçeleri olarak 5 bütçe türü oluşturulmuştur.¹⁰³

3.1.1.3.3.2. Plan-Bütçe İlişkisinin Sağlanması

Bütçenin yıllık olması ilkesi kamusal alanda yarar sağlamakla birlikte stratejik amaçlar ve performans hedeflerini tutturmada başarılı olamayacağı nedeni ile bütçelerin artık çok yıllık bütçenin hazırlanması gerektiği anlaşılmıştır.¹⁰⁴

İlgili kanun ile kamu mali yönetiminde orta vadeli bütçeleme sistemine geçilmiştir. Burada amaç, mali disiplini sağlamak ve kaynak dağılımında stratejik öneme göre dağılımın yapılmasına olanak vererek mali saydamlığı arttırmaktır.¹⁰⁵

Ülkemizde 2006-2008 yılları arasında merkezi yönetim bütçesi 3 yıllık olarak ilk kez hazırlanmış ve uygulanmıştır.¹⁰⁶

3.1.1.3.3.3. Stratejik Planlama Uygulaması

Stratejik planlar, kamu kurumları ile kamu ya ait kuruluşların orta ve uzun süreli hedeflerini, ilkelerini, planlarını, politikaları ile önceliklerini, performans göstergelerini, bunlara erişmek için izlemeleri gereken yol ve yöntemler ile kaynak dağılımlarını da kapsayan plan olarak tanımlanmaktadır.¹⁰⁷

Bu planlar; kamu kurumlarının hizmetleri, politikalar geliştirme ile bu politikaları iş akışlarına ve bütçelere dayandırarak uygulama, izleme ve değerlendirmeyi sağlayan öğelerdir.¹⁰⁸

Stratejik planlama sürecinde kamu kurumunun hizmetlerinden faydalananların, kamu kurumunda çalışanların, ilgili kamu idareleri ve diğer paydaşların katkı ve

¹⁰³ Aragök, s.6.

¹⁰⁴ Hüseyin Işık, “Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme”, Bütçe Dünyası, Sayı: 17, s.20-28.

¹⁰⁵ Aracagök, Erüz, **a.g.e.**, s.44.

¹⁰⁶ **A.e.**, s.75,76.

¹⁰⁷ 5018 sayılı KMYKK (Madde 3).

¹⁰⁸ Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Haziran 2006, Kalkınma Bakanlığı.

katılım sağlamaları gerekmektedir. Ayrıca stratejik planı hazırlayan kurumda en yukarıdaki yöneticiden başlayarak diğer kademelerde çalışanların katılımı sağlanır.

3.1.1.3.3.4. Performans Esaslı Bütçelemeye Geçilmesi

5018 sayılı kanunun getirdiği yeniliklerden biriside performans esaslı bütçelemeye geçilmesi aşamasıdır. Performans esaslı bütçelemede; performans programı önemli bir yer teşkil eder ve bu program; kamu kurum ve kuruluşlarının stratejik planındaki orta vadeli ve uzun vadeli amaçlarını gerçekleştirmek için yıllık olarak belirlediği performansa dair hedefleri, belirlenen hedeflere ulaşmak amacıyla sürdüreceği faaliyetleri ve bu faaliyetlerin kaynakları ile performans göstergelerini dahil eden programdır.¹⁰⁹

Performans esaslı bütçenin önemli adımı olan performans programı, idare tarafından hazırlanan stratejik plan ile bütçe arasında bağlantıyı kurar ve faaliyet raporunun hazırlanmasına esas teşkil etmektedir.¹¹⁰

Bahse konu program, bütün harcama yetkililerinin katılımı ile birlikte strateji geliştirme başkanlığının koordinasyonunda hazırlanır.¹¹¹

İdarenin stratejik planını uygulamanın yanında kaynakların kullanılmasını etkileyen performans programının izlenmesi ve değerlendirilmesi önemli bir faktördür. Kamu kurumun hedeflere ulaşmasını sınırlandıracak sorunların ortaya çıkmasını engelleme, sorunları giderme ile risklere karşı tedbirlerin alınmasına sağlayacak şekilde oluşturulması gerekmektedir.¹¹²

¹⁰⁹ “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik” (Madde 3).

¹¹⁰ “Performans Programı Hazırlama Rehberi”, Mayıs 2009, Maliye Bakanlığı.

¹¹¹ https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/Kamu_Mali_Yonetimi_El_Kitabi.pdf, (çevrimiçi), 08.01.2019

¹¹² https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/Kamu_Mali_Yonetimi_El_Kitabi.pdf, (çevrimiçi), 08.01.2019

3.1.1.3.3.5. Harcama Öncesi Tescil İşlemi ve Vizenin Kaldırılması

5018 sayılı Kanun harcamaların yapılması sürecinde yetkilerin ve sorumluların ilgili bütçeyi uygulamakla görevli olması sonucunda, 1050 sayılı Kanun paralelinde Sayıştay tarafından yapılan vize ve tescil işlemleri kaldırılmış olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen harcamaya ilişkin tasarıların vizesini de ilgili idarelerine inisiyatifine ve ilgili kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından atanarak görev yapacak olan mali kontrol yetkililerine bırakmıştır.¹¹³

3.1.1.3.3.6. İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Geliştirilmesi

5018 sayılı Kanunla hayatımıza giren iç kontrol kavramına ilişkin yönetim sorumluluğu aynı kanunda gösterilmiştir. 5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesi ile iç kontrol; "kamu kurumlarının amaçları, politikaları ile mevzuatına uygun şekilde faaliyetlerin etkili ve verimli yürütülmesini, kurumun varlıkları ile kaynaklarının korunmasını, muhasebe kayıtlarının tam tutulmasını, finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlamak için kurum tarafından oluşturulan yöntemler ve süreçlerle iç denetimi kapsayan finansal ve mali kontroller" olarak tanımlanmıştır.

İç denetim kavramı ve iç kontrol kavramının birbirlerinden farklı kavramlar olduğu açıktır ancak yine de bu kavramların birbirleriyle bağlantılı olduklarını söylenebilir. İç kontrolle ilişkili hukuksal mevzuattan da anlaşılacağı gibi iç denetim, iç kontrolü tamamlayan bir parça şeklinde görülerek bu sistemi oluşturan yapılardan biri olarak tanımlanmaktadır. İç denetimi tanımlamalarında çoğunlukla; kavramsal olarak iç kontrolün performans etkinliğini göstermek ve performansını değerlendirerek bunlara ilişkin bir eksiklik var ise bunların ne yollar ile kapatılabileceğini bulmak, bunlara ilişkin tavsiyelerde bulunmak şeklinde olduğu görülmektedir. Aynı zamanda İç kontrolün değerlendirilmesi aşaması ve sistem içerisindeki eksikliklerinin tespit edilmesi içinde iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu iki kavram çok sıkı

¹¹³ Hacı Bayram Çolak, 5018 Sayılı Yasa Kurumsal Kontrol Konusunda Neler Getiriyor, (çevrimiçi) <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/78-makale22>, 09.01.2018

ilişkili olsalar bile birbirlerinin yerine kullanılmaları ya da birbirlerinin yerine geçebilecek düzeyde olduklarının düşünülmesi doğru olmayacaktır. İç kontrol idarenin iş akışını, personelleri ile iç denetimi içeren bir yapı iken, iç denetim, üst yönetim ile farklı karar vericilere yönelik bir faaliyet olup gerçekte iç kontrol faaliyetlerinin kendisidir.¹¹⁴

Mali yönetim ile iç kontrole ait süreçlerin standartları ile yöntemleri Hazine ve Maliye Bakanlığın tarafından, iç denetime dair standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenerek uygun olarak uyumlaştırılır. Fakat, daha etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması kamu idarelerin kendi yönetim sorumluluğu altındadır.

Söz konusu Kanunun 56 ncı maddesine göre iç kontrol amaçları gösterilmiştir. Bunlar;

- a) Kamunun gelirleri, giderleri, varlıkları ile sorumluluklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak değerlendirilmesi,
- b) Kamusal kurumların yasalar ile hazırlanan düzenlemelere uyum gösterir şekilde olarak faaliyetlerini düzenlemesi,
- c) Mali ve idari işlemlerin yapılması sırasında usulsüzlükler ve yolsuzlukların önlenmesini,
- d) Kararlar almak ve izlemek için güvenilir raporlar ve bilgi edinilmesini,
- e) Kaynakların ile varlıkların israf edilmesini önlemek şeklinde ifade edilebilir.¹¹⁵

Aşağıdaki tabloda IIA'nın standartları ile Kamu Malî Yönetimi Kontrol Kanunu düzenlemeleri arasındaki tanımsal farklar verilmiştir.

¹¹⁴ https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/Kamu_Mali_Yonetimi_El_Kitabi.pdf, (çevrimiçi) 08.01.2018

¹¹⁵ 5018 Sayılı Kanun 56. maddesi.

Tablo:8 IIA’ın Standartları ile Kamu Malî Yönetimi Kontrol Kanunu
Düzenlemeleri ve Aralarındaki tanımsal farklar

	IIA STANDARTLARI	KAMU MALİ YÖNETİMİ KONTROL KANUNU DÜZENLEMELERİ	FARKLILIKLARI
TANIM	İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve ona değer katmak amacını güden bağımsız objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumsal risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına ulaşmada yardımcı olur	İç denetim kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini; değerlendirmek ve rehberlik yapma amacı ile yapılan bağımsız bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir	KMYKK'da (kanun) iç denetimin tanımında rehberlik yapma amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık ifadesi ile danışmanlık faaliyeti ön plana çıkar nesnel güvence sağlama ibaresi ise denetim anlamına gelmektedir

Kaynak: Nihat Arı, “Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun (KMYKK) İncelenmesi”, **Denetişim**, 9, 2012, s.13-19.

5018 sayılı Kanunla ülkemizdeki kamu kurum ve kuruluşlarında esneklik, sorumluluk, hesap verebilir olma, mali saydamlık, kaynakların etkin ve verimli yönetimi, vb. gerekler sağlanmıştır.¹¹⁶

¹¹⁶ Ekrem Candan, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz”, **Denetişim**, 9, 2012, s.33-34.

Tablo 9: 5018 Sayılı Kanuna Tabi Kamu İdareleri

5018 SAYILI KANUNA TABİ İDARELER	
İdare türü	Tanımı
A. Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler	Kanuna ekli I,II,III sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri
Genel Bütçe Kapsamındaki İdareler	Kanuna ekli I sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri
Özel Bütçe kapsamındaki İdareler	Kanuna ekli II sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	Kanuna ekli III sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri
B. Sosyal Güvenlik Kurumları	Kanuna ekli IV sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri
C. Mahalli İdareler	Belediyeler, İl Özel İdareleri ve bunlara veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler

Kaynak: Ekrem Candan, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz (II)”, Denetişim, 10, 2012, s.36.

3.1.1.3.4. 5018 Sayılı Kanunun Temel İlkeleri

5018 sayılı kanunun 5’inci maddesi ile kamu mali yönetiminin ilkeleri gösterilmiştir.

Temel ilkeler;

- Mali yönetim uyumlu şekilde oluşturularak yürütülür.
- Kamu çalışanları için şeffaflık felsefesiyle hesap verilebilme olarak uygulanır.
- Maliye politikası, makroekonomik hedefler ile sosyal hedefler açısından uyum sağlayacak durumda oluşturulur.
- Kamu maliyesi bütçe hakkına uyumlu şekilde yürütülür.
- Mali disiplinin sağlanmasına önem verilir.
- Mali çerçevede kamu yönetimi; ekonomiklik ile etkinliği bir arada sağlayacak durumda kamusal tercihler oluşması ortamları sağlar.
- Kamu kurum ve kuruluşlarının mal ve hizmet üretimine ek olarak ihtiyaçların karşılanmasında, ekonomik yada sosyal verimliliklerine uyumlu şekilde fayda-maliyet analizlerin yapılmasıdır.

3.1.1.3.4.1. Hesap Verilebilirlik

Klasik ya da geleneksel kamu mali yönetimi anlayışından zamanla modern kamu yönetimi anlayışına geçilmiştir. Şeffaflık, saydamlık ve birlikte yönetim tarzında farklı paradigmlarla 1980lerde gelişen modern kamu yönetimi anlayışı çerçevesi ile birlikte hesap verilebilirlik ve denetim kavramları önem kazanmıştır. Bunlardan hesap verilebilirlik kavramı gelişmiş demokrasilerde merkezi yönetim ile yerel yönetimin yasa ile belirlenmiş kurallar ve etik normlara göre düzenlenmesinin bir gereği olarak gelişmiştir.¹¹⁷ Hesap verme sorumluluğu ile kamusal kaynakların elde edilmesi ve ardından kullanılması esnasında yetkili görevlilerin işleri düzgün ve doğru yürütmesi ile kötüye kullanımlarının önlenmesi açısından sorumlu tutularak gerekli mercilere hesap verme sorumluluğu altında olmaları sağlanmaktadır.¹¹⁸ Sorumluluk, duyarlılık, şeffaflık ve denetim gibi kavramlarla ilişkili olan hesap verilebilirlik bugün her alanda kullanılan bir kavramdır.¹¹⁹ İç denetim de hesap verilebilirliğe anlam kazandırarak işlevselliğini güçlendirmek için geliştirilmiştir. İç denetimin şeffaflık, açıklık ve yönetim anlayışının önemli unsurları olarak şekillendiği görülmektedir.¹²⁰

3.1.1.3.4.2. Mali Saydamlık

Mali saydamlık bilgi edinme hakkının bir sonucudur. Mali saydamlığın izlenmesinin yanı sıra değerlendirilme ve güçlendirilme faaliyetleri için uluslararası ve ulusal düzeylerde standartlar geliştirilmektedir. Kamu yönetiminde mali saydamlığın önem kazanması dünyada yaşanan çok geniş etkili küresel mali krizler sonucunda

¹¹⁷ Hasan Tutar ve Mehmet Altınöz, “Hesap Verilebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun Alanları: Eleştirel Bir Analiz”, Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 15, 2017, s.225.

¹¹⁸ Muhammet Kırılmaz, Filiz Atak, **Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları**.

¹¹⁹ Fadime Çınar, “Hesap Verilebilirlik İlkesi İle Kurumsal Performans İlişkisinde Paydaş Katılımının Rolü; Hastane İşletmelerinde Bir Uygulama”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 13, 2015, s.14.

¹²⁰ Tutar ve Altınöz, **a.g.e.**, s.225.

olmuştur. Saydamlık böylece yeni kamu mali yönetim anlayışıyla önem kazanmış olan bir kavramdır.¹²¹

3.1.1.3.4.3. Etkinlik ve Verimlilik

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 5'inci maddesi ile açıklanan kamu maliyesinin temel ilkeleri içinde yer alan bir diğer husus; kamu mali yönetimi konusunda ekonomiklik, mali ve sosyal etkinlik gibi kavramların beraberliğini sağlayacak şekilde kamu tercihlerinin oluşması için gerekli ortamın yaratılmasıdır. Burada kullanılan etkinlik ya da etkililik kavramı ile kamu mali yönetiminin ekonomik, sosyal ve mali ayaklarıyla ilgili hedefler ve bunun da ötesinde bu hedeflerin birlikte sağlayarak kamu tercihlerinin oluşturulması için gereken ortamın yaratılması hedefi ortaya konulmaktadır. Bu örnekte hedef ya da hedefler ortaya konulduktan sonra bu hedeflere ulaşılmaya çalışılmaktadır. Etkililik bu hedeflere ulaşma derecesidir.¹²² Kamu mali sistemi ile ilgili hedeflerin temel amacı kamu örgütlerinde daha etkili ve verimli işleyişi sağlamaktır. Böylece bu örgütlere ve paydaşlarına değer üretilmektedir. İç denetim de güvence faaliyetleri ve danışmanlık faaliyetleri ile idarenin amaç ve hedeflerini gerçekleştirme fırsatlarını artırıp, yine faaliyetleri geliştirmek için farklı imkanlar yaratarak risk ile karşılaşma olasılığını azaltılması faaliyetlere değer katmaktadır.¹²³ İç denetimin IIA tarafından yapılan tanımında da buna değinilmektedir.¹²⁴

İç denetim, kamu kurum ya da kuruluşunun çalışmalarına değer katmak ile bunları geliştirmek amacıyla ilgili kurum yahut kuruluşun kaynaklarının ekonomiklik esasına göre yönetildiğini incelemek, araştırmak ve rehberlik faaliyetleri maksadıyla yapılan bağımsızlık ekseninde güvence veren bir danışmanlık faaliyeti olmaktadır.¹²⁵ İç denetim bağımsız olarak ve gereğine uygun olarak yapılması sonucunda güvence sağlayabildiği zaman örgüte ve örgütün diğer unsurlarına değer katan, yönetişim, risk

¹²¹ Erdal Eroğlu ve Tolga Demirbaş, “Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 20 (1), Nisan 2016, s.287-288.

¹²² UDHB, İç Denetim Terimleri Sözlüğü, s.4.

¹²³ UDHB, İç Denetim Terimleri Sözlüğü, s.3.

¹²⁴ Tok, a.g.e., s.36.

¹²⁵ Kaya, a.g.e., s.24.

yönetimi ile kontrol süreçlerinin etkililiğine de fayda sağlayan bir olgu şeklinde tanımlanmaktadır.¹²⁶ İç denetim birimleri bugün bu fonksiyonu yerine getirmektedirler.¹²⁷ Denetimde etkinlik ile kamu kurumlarına katma değer yaratılmaktadır.¹²⁸ Böylelikle kurumların kurumsal yönetim (yönetişim) anlayışıyla yönetilmeye ve iç süreçlerini geliştirmeye yöneldikleri görülmektedir. Böylece yönetişimin eşitlik, şeffaflık, hesap verebilir olma vb. ilkelerine uygun yönetimler kamu kurumlarında yapılmaktadır. Kurumsal yönetimin ilkeleri, idare içinde, şeffaf, sorumlu ve hesap verebilir bir yönetim anlayışıyla faaliyet göstermelerini hedeflemektedir.¹²⁹ Bu doğrultuda Türkiye'deki kurumların kurumsal yönetim ilkelerine uyumları derecelenmektedir.

İç denetim de kurumsal yönetimin temel taşlarındandır. İç denetimle kurumlarda finansal raporları, yasalara uygunluk, risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri denetlenmektedir.¹³⁰ Artık klasik iç denetim anlayışından modern iç denetim anlayışına geçilmiştir. Bu süreçte iç denetimin odağının değiştiği ve sorumluluk alanlarının (örn. hile riskleri, etik kurallara uyumsuzluk riskleri, bilgi teknolojisi riskleri, vd. riskler ile) da genişlediği görülmüştür.¹³¹ Örneğin denetim sırasında hilenin göz önüne alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Mali tablolarda hile yapılabilmektedir.¹³² İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi ile kontrol edilme sürecinin oluşma ve yönetilmesi durumlarına yönelik herhangi bir sorumlulukları bulunmaz.¹³³

Yine 5018 sayılı kanunun 5'inci maddesinde; kamu idareleri tarafından malların ve hizmetlerin üretilmesi ve ihtiyaçların karşılanması aşamasında, gerekli görülen ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması vardır. Burada geçen verimlilik kavramı ise bir faaliyet için kullanılacak kaynaklarla o faaliyet sonuçlarını ya da çıktılarını en fazla çıkarmayı ifade etmektedir.¹³⁴

¹²⁶ TİDE, İç Denetim Terimler Sözlüğü, IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) (IPPF) / Standartlar, Ocak 2011, s.1.

¹²⁷ Kırdı, **a.g.e.**, s.9.

¹²⁸ İbrahim Halil Çanakçı ile söyleşi, **Denetişim**, 8, 2011, s.5.

¹²⁹ Metin Kılıç ve Yılmaz Benligiray, "Kurumsal Yönetim ve Derecelendirme Süreci", **Denetişim**, 9, 2012, s.61.

¹³⁰ Sezer Bozkuş Kahyaoğlu, "Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak", **Denetişim**, 9, 2012, s.10.

¹³¹ Davut Pehlivanlı, "Denetim Yaklaşımlarından Butik Denetime", **Denetişim**, 8, 2011, s.14.

¹³² Özgür Çatıkkaş, "İşletmelerde Mali Tablo Hileleri", **Denetişim**, 8, 2011, s.29.

¹³³ Arı, **a.g.e.**, s.19.

¹³⁴ UDHB, İç Denetim Terimleri Sözlüğü, s.14.

Şekil 11: İç Denetimin Faydaları Şeması



Kaynak: Ece Berber, “Kamuda İç Denetiminde İç Denetim Plan ve Programının Hazırlanması”, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, 2014, s.21.

Aşağıda tablo 10 ile Türkiye’de Kamu Mali Yönetim de rol alan merkezi otoriteler Harcamacı idareler Merkezi uyumlaştırma birimi ve dış Denetim yapan İdareler sınıflandırılmıştır.

Tablo 10: Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolünün Kurumsal Aktörleri

Düzenleyici ve Yönlendirici İdareler (Merkezi otoriteler)	Harcamacı Kamu İdareleri	Merkezi Uyumlaştırma Birimleri	Dış Denetim
*Hazine ve Maliye Bakanlığı	*Genel Bütçeli İdareler	*İç Denetim Koordinasyon Kurulu	*Sayıştay
*Kalkınma Bakanlığı	*Özel Bütçeli İdareler	*Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi	
*Hazine Müsteşarlığı	*Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	Uyumlaştırma Birimi (Hazine Ve Maliye Bakanlığı)	
*İçişleri Bakanlığı	*Sosyal Güvenlik Kurumları	*Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu	
	*Mahalli İdareler		

Kaynak: Ekrem Candan, “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz”, **Denetişim**, 9, 2012, s.38.

3.1.2. Türkiye’de Mevzuat Çerçevesinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi

Bu kısımda Türkiye’de ilgili mevzuat çerçevesinde iç denetim sistemi incelenmektedir. İç denetim mevzuatımızı oluşturan kanun, yönetmelik, kararname, tebliğ, rehber, yönerge vb. ilişkili belgeler aşağıda birincil düzey mevzuat, ikincil düzey mevzuat ve üçüncül düzey mevzuat başlıkları altında açıklanmaktadır.

3.1.2.1. Birincil Düzey Mevzuat Çerçevesinde İç Denetim

Birincil düzeyde mevzuat içinde;

- “5018 Sayılı Kanunun belirli maddeleri”,
- “5436 Sayılı Kanunun belirli maddeler” mevcuttur.

3.1.2.2. İkincil Düzey Mevzuat Çerçevesinde İç Denetim

İkincil düzeyde mevzuat içinde;¹³⁵

- “Bakanlar Kurulu Kararnamesi ”,
- “İç denetçilerin tahsisi konusunda kararname”,
- “İç denetçilerin çalışma usulleri ve esasları hakkında çıkartılan yönetmelik”,
- “İç denetçi adaylarının belirlenme, eğitimleri ile sertifika programları hakkındaki yönetmelik”,
- “İç Denetim Koordinasyon Kurulu çalışmasına dair usuller ile esasları hakkında yönetmelik”,
- “Kadro tahsis hakkında Bakanlar Kurulu Kararı”,
- “Mahalli İdareler kadro tahsis ve Bakanlar Kurulu Kararı” mevcuttur.¹³⁶

3.1.2.3. Üçüncül Düzey Mevzuat Çerçevesinde İç Denetim

Üçüncül düzey mevzuat çerçevesi içinde de;

- “Kamu İç Denetim Tebliği”,
- “Üst Yönetici Rehberi ile Kamu iç denetim rehberi”,
- “Kamu İç Denetim Standartları ile Meslek Ahlakı Kuralları”,
- “Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller”,
- “İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”,
- “5018 Sayılı Kanunun Geçici 21 inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller”,
- “5018 Sayılı Kanunun Geçici 21 inci Maddesinin Beşinci Fıkrası Kapsamındaki Sertifika Eğitimi ve Sınavlarına İlişkin Esas ve Usuller”,

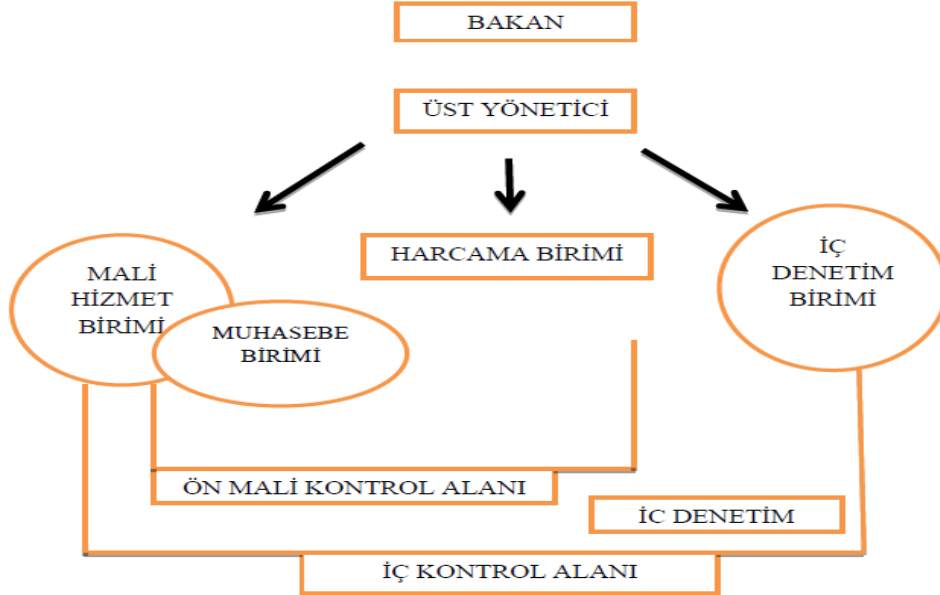
¹³⁵ T.C. Maliye Bakanlığı, **Birincil Düzey Mevzuat**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (çevrimiçi),<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/BirincilDuzey.aspx>,02.01.2019

¹³⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, **İkincil Düzey Mevzuat**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (çevrimiçi),<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/IkincilDuzey.aspx>,02.01.2019

- “İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Genelgesi”,
- “Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi”,
- “Kamu Bilgi Teknolojilerinin Denetim Rehberi”,
- “Kamu İç Denetim Kalite Güvence Rehberi”,
- “Performans Denetimi Rehberi ile Vaka Çalışmaları”,
- “2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi”,
- “Kamu İç Denetçi Sertifikasının Kullanılabilirlik Esas ve Usullerinden oluşmuştur”.¹³⁷

3.1.3. İç Denetim Sürecinde Yer Alan Sorumlular

Bu kısımda iç denetim sürecinde yer alan sorumlular hakkında açıklamalar yapılmaktadır.



Şekil 13: 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim

Kaynak: Ece Berber, “Kamuda İç Denetiminde İç Denetim Plan ve Programının Hazırlanması”, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, 2014, s.35

¹³⁷ T.C. Maliye Bakanlığı, **Üçüncül Düzey Mevzuat**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (çevrimiçi), <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/ucunculDuzey.aspx> ,12.12.2018

3.1.3.1. Bakan

5018 sayılı Kanununda mali saydamlık kavramı ile hesap verme sorumluluğu gibi konuların yanında iç kontrol ile iç denetim gibi konular da düzenlenmiştir. Aynı kanun ile üst yöneticiye, kurumun mali yönetimi ile iç kontrol sisteminin işleyiş tarzını izleme görevi verilmiştir. Böylece yöneticilere bu görevleriyle ilgili Bakana hesap verme sorumluluğu yüklenmiştir. Bakan'ın başında bulunduğu Hazine ve Maliye Bakanlığı genel olarak mali yönetim ve iç kontrol konusunda merkezi uyumlaştırmayı yürütmektedir. Mali yönetim ve iç kontrole ilişkin standart ve yöntemler bu bakanlık tarafından belirlenmekte, geliştirilmekte ve uyumlaştırılması sağlanmaktadır.¹³⁸

3.1.3.2. Üst Yönetici

5018 sayılı Kanunda mali yönetim ile kontrol sisteminin kurulmasında, işletilmesinde ve gözetilmesinden sorumlu kişiler üst yöneticilerdir. Bu üst yöneticiler mali yönetim ve iç kontrolle ilişkili ilgili kanunda belirtilen görevlerini yapmak zorundadırlar ve bu konuda Bakana karşı sorumludurlar.

3.1.3.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 sayılı kanunun 66.maddesi göz önüne alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayınlamıştır. Yayınlanan bu yönetmelikte Kurulun oluşumu, görev, yetki ve sorumluluklarına açıklık getirilmiştir.¹³⁹ İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yaptığı görevler arasında şunlar bulunmaktadır;

¹³⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, Ankara, s.1, 9.

¹³⁹ Maliye Bakanlığından; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (çevrimiçi)
http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ikincil%20Duzey%20Mevzuat/IDKK_Calisma_Usul_ve_Esasari.aspx,01.01.2019

- **Düzenleme Yapmak:** Kurul iç denetime ilişkin çeşitli görevler ile düzenlemeleri yapmaktadır.
- **İç Denetim Sistemini İzlemek:** Kurul tarafından gerçekleştirilen düzenlemelerin iç denetim birimleri ve iç denetçilerce uygulanıp uygulanmadığı izlenmektedir.
- **Yönlendirme ve Koordinasyon:** Kurul kamudaki iç denetim birimlerindeki koordinasyonu sağlama, yolsuzluğun önlenmesi vb. konularda idarelere önerilerde bulunma örneklerinde koordinasyon ve yönlendirme faaliyetlerinde bulunmaktadır.
- **Eğitim:** İç denetçi olarak atanacaklara Maliye Bakanlığı tarafından eğitim vermek eğitimde başarılı olanlara sertifika vermek ve iç denetçi eğitimlerini düzenli olarak takip etmek vardır.
- **İç Denetim Kaynaklarının Yönetimi:** İç denetime ait kaynakların yönetiminde kurul kamu kurumlarının ek iç denetçi taleplerini karara bağlamak ile iç denetçilerin meslek itibarını olumsuz etkileyebilecek durumları inceleyerek bu kapsamda iç denetçilere ait sertifikaları gözden geçirmektedir.
- **İşbirliği:** Bu başlıkta yapılanlar içinde iç ve dış denetimin uyumlu gerçekleştirilebilmesi için Sayıştay'la işbirliği yaparak kamu kurumlarının diğer denetim birimleriyle koordinasyonunu ve iş birliğini sağlamak vardır.
- **Bilgi Teknolojileri:** En son bu başlık altında da iç denetim için gerekli olan teknolojik sistemleri kurulması, denetimi ilgilendiren yazılımlar oluşturulması, sistemin işleyişini sağlanması, güncellenmesi ile izleme görevleri bulunmaktadır.¹⁴⁰

3.1.3.4. Mali Hizmetler Birimi

Uygulamada kurumların üst yöneticileri sorumluluklarını harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ile iç denetçiler yolu ile yerine getirmektedir. Bunlardan harcama yetkililerinin görevleri ile yetki alanları dahilinde iç kontrolün işleyişinden

¹⁴⁰ T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **a.g.d.**, s.11-13.

sorumludurlar. Mali hizmetler birim yetkilisi, yönetimdeki iç kontörle yönelik etkinlik ile verimliliği artırmak amacı ile gerekli çalışmaları yaparak ön mali kontrol faaliyetinin gerçekleşmesini sağlar. Bu mali hizmetlere ait birimin yetkilisinin çeşitli görevleri arasında şunlar bulunmaktadır;¹⁴¹

- a) Birimi yönetmenin yanında birimde çalışan personelin eğitimlerini ve yetiştirilmelerini sağlamak amacıyla çalışmalar yapmak,
- b) Birimde görev dağılımını yapmak bu şekilde hizmetlerin etkili ve hızlı biçimde sunulmasını sağlamak,
- c) İç kontrol alanında yöneticilere danışmanlık faaliyetinde bulunmak,
- d) Mali hizmetlerin saydamlık tabanında idarenin amaçları ile mevzuatına uygun bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri almak.

3.1.3.5. İç Denetim Birimi

İç denetimle ilgili süreçlerde iç denetim birimi (başkanlığı) de yerini almaktadır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kamuda iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması için görüş bildirebildiği görülmektedir. Bu birime iç denetimin özellikleri ile bağlantılı şekilde açıklık getirilecek olursa, iç denetimin özellikleri arasında bu denetimin, risk odaklı denetim planları ile programlarına göre yapılması, iç denetim faaliyetinin bağımsız olarak yerine getirilmesi, denetim programlarının planlanması ile uygulanması ve raporlanması gibi konularda her türlü etkiden uzak ve serbestçe iç denetim birimi başkanlığı ve iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi de bulunmaktadır.¹⁴²

3.1.4. İç Denetçiler

Bu kısımda iç denetçilerin görevleri ve iç denetçilerde olması gereken nitelikler hakkında bilgiler verilmektedir.

¹⁴¹ T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s.15-18, 23.

¹⁴² Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s.6.

3.1.4.1. İç Denetçilerin Görevleri

Kurumlarda iç denetimler iç denetçiler tarafından yapılarak üst düzey yönetim ve yönetim organlarına rapor edilmektedir.¹⁴³ İç denetim yöneticisi de iç denetimin etik kurallara ve standartlara uygun şekilde yönetilmesinden üst düzeyde sorumlu olan kişi olmaktadır.¹⁴⁴

İç denetçiler ilgili süreçlerde çeşitli faaliyetleri yerine getirmektedir. İç denetçilerin yaptığı faaliyetler arasında mali kontroller, muhasebe kontrolleri ile diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sağlamlılığını, yetkinliği ve uygulanmasını dikkatle inceleyerek değerlemek, faaliyetleri ve işlemleri politikalara ve planlara göre uygun olup olmadığını araştırmak, kurumun çeşitli risk ve zararlara karşı korunduğunu araştırmak, faaliyetlerin (başarısının) kalitesini gözden geçirerek faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme işlemlerini yönetime tavsiye etmek vardır. İç denetçilerin çeşitli görevlerinde bazıları risk analizlerine ile kamu idarelerinin yapılarını değerlendirmek, bunların kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanıp kullanmadığını incelemek, harcama sonrasında uygunluk denetimi yapmak, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak, denetim sonuçları doğrultusunda iyileştirme önerilerinde bulunmak, idarece üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek vb. bulunmaktadır.¹⁴⁵

İç denetçiler iç denetimin kurumda iç kontrol süreçlerini denetleme, risk yönetim süreçlerini değerlendirme, yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirme, sistem denetimi, performans denetimi, mali denetim, uygunluk denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi faaliyetlerini yerine getirerek değerlendirmekte ve önerilerde bulunmaktadırlar.¹⁴⁶ Tüm bunların, iç denetçilerin bir kurumun stratejik, mali ve operasyonel hedeflerine ulaşması ve etik kurallara uygun bir hesap verebilirlik ortamı ve kültürünü koruması bakımından her şeyin olması gerektiği gibi gidip gitmediğini değerlendirdikleri anlamına geldiği söylenebilmektedir.¹⁴⁷ Denetimin zamanla sorumluluklarının genişleyip artmış olması dolayısıyla iç denetçinin de sorumlulukları artmıştır. Bugün denetlenen kurumda hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılması da iç

¹⁴³ TİDE, İç Denetim: Güvence, İçgörü ve Nesnellik, **a.g.e.**, s.1.

¹⁴⁴ TİDE, İç Denetim Terimler Sözlüğü, **a.g.e.**, s.2.

¹⁴⁵ Tok, **a.g.e.**, s.36, 78-80.

¹⁴⁶ Başpınar, **a.g.e.**, s.26.

¹⁴⁷ TİDE, İç Denetim: Güvence, İçgörü ve Nesnellik, **a.g.e.**, s.1.

denetçinin sorumluluğundadır.¹⁴⁸ İç denetçilerin böyle görevlerini yaparken tarafsız ve objektif olmaları önem taşımaktadır. Bir tutum olarak objektiflik (*objectivity*) iç denetçilerin görevlerini tarafsızlıkla objektif olarak yapmalarını içermektedir. Objektiflik, iç denetçilerin görevlerini, gerçekten ve dürüst şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutum olarak açıklanmaktadır.¹⁴⁹

3.1.4.2. İç Denetçilerin Nitelikleri

İç denetim süreçlerinde iç denetçilerin iç denetim konusundaki bilgi ve tecrübeleri ile yine iç denetçilerin ilgili süreçlerdeki yaklaşım ve tutumları da önem kazanmaktadır. İç denetçilerin mutlaka tarafsız bir zihinsel tutuma sahip (yani objektif) olmaları gerekmektedir. Denetledikleri konularda karar ve yargılarını belirtmeleri (rapor etmeleri) gerekmektedir. Objektiflik gereğince iç denetçilerin, denetim konularında alınan kararlar ile yargılarını, başkalarınıninkilere bağlamamaları gerektiği söylenmektedir.¹⁵⁰ Bütün bu açıklananlardan çıkarımla ve ilave olarak bir iç denetçide olması gereken bazı nitelikler aşağıdakiler olarak belirtilebilmektedir;

- İç denetim konusunda bilgili olma,
- mesleğinde ehil (yetkin) ve yeterli olma,
- deneyim,
- dürüstlük,
- doğruluk,
- nesnellik,
- tarafsız bir zihinsel tutuma sahip (objektif) olma,
- kişisel menfaat düşünmeme,
- özgüven (kendine güvenme) ile
- bağımsız karar alma ve
- güven verme.^{151,152}

¹⁴⁸ Çatıkkaş, **a.g.e.**, s.29.

¹⁴⁹ TİDE, İç Denetim Terimler Sözlüğü, **a.g.e.**, s.3.

¹⁵⁰ A.e.

¹⁵¹ Tok, **a.g.e.**, s.49-50.

¹⁵² TİDE, İç Denetim: Güvence, İçgörü ve Nesnellik, **a.g.e.**, s.2.

3.1.5. İlerleme Raporlarına Göre Türkiye’de İç Denetimin Değerlendirilmesi

AB tarafından yayınlanan aday ülkelerin “İlerleme Raporları” nda iç denetim konusu değerlendirilmektedir. AB, Türkiye’den iç denetim alanında da kendi normlarına uyumlanmasını beklemektedir. Bu nedenle Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetimi yeniden şekillendirilerek, AB standartlarına uygun bir yapıya dönüştürülmeye çalışılmıştır. Uygulamada AB’nin titizlikle üzerinde durduğu kritik konunun denetim faaliyetinin bağımsızlığı olduğu bunun sağlanmasına karşın ikincil ve üçüncül mevzuatlarının yürürlüğe geçirilmesindeki bazı gecikmelerin yaşandığı bildirilmiştir.¹⁵³

AB’de iç denetim ve bu konudaki bağımsızlığı oldukça önem verilmektedir. Bu nedenle katılım ortaklığı belgeleri ve ilerleme raporlarında bu konuyu ayrı bir başlık olarak ele almaktadırlar. AB yaklaşımına göre bağımsızlık vasfının iç denetim faaliyetinde mutlaka bulunması gerekmektedir ve dolayısıyla bunu aramaktadırlar. Ayrıca kamu iç mali kontrol prensiplerinde, kontrol ve denetim metodolojisinin varlığı gibi konularda yeterli düzeyde ilerleme ile kamudaki iç kontrol sistemine dair birincil ve ikincil mevzuatların kabul edilmesi aday ülkelere beklenmektedir.¹⁵⁴

3.1.6. Katılım Müzakerelerine Göre 32. Fasal (Mali Fasal) Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Türkiye’deki kuruluşlarının uluslararası standartlara uygun şekilde iç denetim birimli kurmaları gerekliliği AB ile müzakerelerde 32. fasıl kapsamında ele alınmış,

¹⁵³ Mehmet Erkan, Serkan Özdemir ve Mehtap Karakoç, “Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XII, Sayı I, 2010, s.85.

¹⁵⁴ Erkan vd., **a.g.e.**, s.91-92.

Ülkemizde yapılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da bu fasıl dahilinde çıkarılmıştır.¹⁵⁵

Böylelikle;

- İç denetim sistemi kamusal hayatımıza girmiş,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.

2006’da AB tarafından yayınlanan Türkiye İlerleme Raporu’nda ülkemizde 2003’te kabul edilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun, bilhassa iç denetim ve performans konularında eksiklileri olduğu belirtilse de sonraki yıllarda yayınlanan AB “İlerleme Raporları” nda ise Türkiye’de kamu iç mali kontrol alanında ilerlemeler olduğu kaydedilmiştir.

3.1.7 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Belgesi

2017-2019 dönemi için Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, İ Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından , “İ Denetçilerin alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 39. maddesine göre hazırlanmıştır. Bu Belgeye göre: “ Kamu idareleri, iç denetimin planlaması ile yürütülmesi sürecinde bu belgeye göre belirlenen stratejik önem taşıyan amaçları ile hedeflerini dikkate alarak değerlendirirler. Bu durum kamu kurumları ve kuruluşlarının i denetimlerini gerçekleştirme aşamasında bir çeşit yol haritası yerine geçmektedir.

2016 yılı sonuna gelindiğinde, ilgili kanunun iç denetim ile ilgili hükümlerine tabi olan genel ve özel bütçeli kurumlar, sosyal güvenlik kurumu ve mahalli idareler olmak üzere toplamda 383 kamu kurumuna 2075 adet i denetçi kadrosu ihdas ve tahsis edilmiştir. ihdas ve tahsis edilen bu kadroların 911 adedine atama yapmış olup, dolu kadroların toplam kadroya oranı % 44 şeklinde oranlanmıştır.

İç denetime ait faaliyetler de standartları sağlamak ve iç denetim birimlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına uyumlaştırmak için; İçDen’in kurumlar tarafından

¹⁵⁵ Erkan vd., a.g.e., s.87.

kullanımı yaygınlaştırılmış böylece genel kabul gören standartlara uyum düzeyi oldukça artmıştır.¹⁵⁶

Aşağıdaki tablo ile kamu idarelerindeki iç denetim kabiliyet ve kapasitesinin zayıf yönleri ile güçlü yönlerinin değerlendirilmesine dair tablo görülmektedir

3.1.8. Mali Saydamlık Kavramı ve İç Denetim Faaliyetlerinin Faaliyet Raporları İncelenerek Seçilmiş Kamu Kurumlarının Mali Saydamlıklarına Etkisinin Değerlendirilmesi

Bu kısımda iç denetim faaliyetlerinin seçilmiş kamu kurumlarının çeşitli yıllara ait faaliyet raporlarından örnekleme yapılarak ilgili kurumların mali saydamlık ları çerçevesinde hesap verme sorumluluğunun ne şekilde yansıtıldığı değerlendirilmektedir.

Mali saydamlık; ülkelerin yönetim yapıları ile maliye politikalarına bağlı amaçlarının, kaynaklarının, harcamalarının ve işlemlerinin sonuçlarının kamuya açık olması şeklinde ifade edilebilir.¹⁵⁷

Kamu mali yönetiminde reform çalışması kapsamında kabul edilen en önemli standartlardan biri saydamlık olarak görülmektedir. Kamu kaynakların hangi amaçlarla, ne şekilde ve nasıl kullanıldığına ilişkin bilgi kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bu şekilde halkın bilgilenebilmesi neticesinde devlete olan güveni de artar.¹⁵⁸Etkin ve güvenilir bir kamu mali yönetimine taban olacak mali saydamlık, kamu kesimi faaliyetlerinin verimlilik artışına yol açarak ülkeler tarafından hazırlanan planların ve politikaların sorumluluk duygusu taşımasına ve daha iyi bir yönetimin işlerlik kazanılmasına olanak sağlayacaktır.¹⁵⁹

¹⁵⁶ **Kamu İç Denetim Strateji Belgesi,**

02.01.2019,(çevrimiçi),<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2017-2019StratejiBelgesi.pdf>,12.01.2019

¹⁵⁷ George Kopits ve Jon Craig , “Transparency in Government Operation”, IMF, Washington DC, January, 1998, p.121

¹⁵⁸ Adnan Kalkan-Ali Murat Alparlan, “Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri”, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 2009, c.1, s.1, s.27.

¹⁵⁹ Murat Toker, “Mali Saydamlık ve Türkiye”, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2002, s.2.

Artan globalleşme, yükselen teknoloji, etkin kamusal yönetim yaklaşımı, Avrupa Birliği müzakere süreci, yapılan hukuksal düzenlemeler mali saydamlık için denetimin rolünü ve sorumluluklarını önemli kılmaktadır.

Avrupa Birliğine uyum süreci çerçevesinde eski kamu yönetimi anlayışından farklı bir yapı çizen yeni denetim ve kamusal mali yapı ile getirilen mali saydamlık kavramı bireylerin devlete olan güvenini artırır, vatandaşların bu faaliyet raporlarına ilgi duyması, bunları incelemesi, merak ettikleri konularda bilgi edinme hakkını kullanması, yönetenlerle yönetilenler arasında bilgi paylaşımının sağlanması hem kurumlara güven açısından hem de toplumsal gelişim açısından büyük önem taşımaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun mali sisteme getirdiği hukuksal ve yapısal oluşumların küresel gelişmelerle ayak uyduracak değişiklikleri içermektedir. Bu değişikliklerden başlıcalarının; bütçe kapsamının genişletilmesi, çok yıllık bütçe uygulamasına geçilmesi, stratejik ve performans esaslı bütçeleme, kamu mali istatistikleri, kamu iç kontrol sistemi, iç ve dış denetimi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik olduğu görülmektedir.¹⁶⁰

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile hayatımıza giren önemli terimlerden biri olan mali disiplinin sağlanması açısından kamusal kaynakların önceliklerinin belirlenmesi mali saydamlık önemli bir araçtır.

Bir kurumda mali saydamlığın var olabilmesi amacıyla, yetkiye sahip olanların ve bu yetkiyi kullananların görevlerinin ve sorumluluklarının net bir şekilde belirlenmesi, mali bilgilerin belirlenmiş standartlar dahilinde yayımlanması, kamuoyuna açık olması, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve raporlaması süreçlerinin de açık olması ile bağımsız otoritelerce denetiminin yapılması gerekmektedir.¹⁶¹

Eskiden yürürlükte bulunan ve şuan geçerliliği kalmayan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu genel bütçeli kurumlar ile özel bütçeli kurumların mali yönetim ve denetimini kapsamına rağmen eksiklikleri telafi edememiştir. Oysa 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Avrupa Birliğinden sağlanan fonlarda dahil olmak

¹⁶⁰ Menşure Kolçak, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2006, c.7, S.1, s.370-371.

¹⁶¹ Sena AYDIN, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunun Getirdiği Yenilikler Çerçevesinde Hesap Verebilirlik ve Hesap Verme Mekanizmaları”, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Araştırma Raporu, Ocak 2012, sy.139-140.

üzere kamu kurumlarına sağlanan kaynakların kullanımı, kontrol ve denetimini kapsayarak kaynak kullanımında şeffaflığa olanak sağlamaktadır.

3.1.8.1. Faaliyet Raporlarının Mali Saydamlık İçindeki Önemi

Kamu mali yönetimin yenilenme sürecinde mali saydamlık ilkesi ile hesap verilebilirlik ilkelerinin önemi giderek artmıştır. Bu ilkeler faaliyet raporlarının yayınlanması ile yön almaktadır. Bununla ilgili düzenlemeler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkındaki Yönetmelikte düzenlenmiştir.

Mali tabloların hazırlanması ve iç denetim sonuçları hakkında bilgiler faaliyet raporlarında yer alan mali saydamlığın sağlanması için kritik bir noktadadır. Kamusal anlamda mali sistemimizin revize edilmesinden önce 1927 yılında yürürlüğe giren ve 2006 yılına kadar uygulanan 1050 Sayılı Kanun, mali saydamlık ve hesap verilebilirliği yansıtmamakla birlikte bu konularda yeterince ihtiyaca cevap vermiyordu. Bu nedenle kamu kurum ve kuruluşlarında düzenlenen yapılması gerektiği anlaşılmış olup, finansal tabloları daha net bir şekilde yansıtılmasına katkı sağlayacak güvenilir bir yeni kanuna ihtiyaç duyulduğu anlaşılmıştır. Yeni sistem ile birlikte mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramları daha etkin hale getirilecektir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 41. Maddesi ile yönetsel hesap verme sorumluluğunun bir sonucu olan faaliyet raporlarının hazırlanması zorunluluğu getirilmiştir. Böylelikle sonuç odaklı faaliyetlerde bulunulması kolaylaşacaktır. Saydamlık ilkesi stratejik planların kurum ve kuruluşların bütçelerinin finansal istatistiklerinin kamuoyuna açıklanması ile faaliyet raporları düzenlenmesi şeklinde kamuoyunun bilgilendirilmesi hedeflenmiştir.¹⁶²

Kurumlar tarafından oluşturulan faaliyet raporları; hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde etkin araçların başında gelmektedir. İdarelerce hazırlanması gereken faaliyet raporlarının ilgili idarelere gönderilmesi ve kamuoyuna açıklanması ile

¹⁶² T.B.M.M. Plan ve Bütçe Komisyon Raporu, 08.12.2003 tarih ve karar no:1/692-62

ilgili esas ve usulleri belirleyen yönetmelik Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır¹⁶³

Kamu idareleri tarafından hazırlanacak faaliyet raporları; ilgili yönetmeliğin 1. maddesi ile; genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin faaliyet raporları hazırlanarak ilgili idarelere gönderilmesi, kamuoyu ile paylaşılması ile sözü edilen işlemlere ilişkin süreleri ile diğer esas ve usulleri belirlemek amacıyla hazırlanmasını ifade eder.

Faaliyet raporları, bir faaliyet dönemindeki faaliyet sonuçlarının paylaşıldığı idarece hazırlanan mali raporlardır.¹⁶⁴Yıl içerisinde gerçekleştirilen faaliyetler ile hazırlanan faaliyet raporlarının stratejik planlarda belirlenen amaç, hedef ve göstergelere dayanılarak oluşturulan performans hedef ve göstergelerinin de uyumlu olması gerekmektedir.

Çalışmamızda idareler tarafından hazırlanmış olan faaliyet raporlarının tamamı yerine mali(finansal) tablolara yer verilmiştir, çünkü hazırlanan bu raporlar ile idarenin verdiği bilgilerin temel kaynağının genellikle mali tablolar olduğu anlaşılmıştır. Bu şekilde mali tablolar kullanılarak yapılan çalışmalar ile idareler arası karşılaştırılabilir analizler yapılabilir. Bunlara ek olarak faaliyet raporlarında yer alan iç ve dış denetim çalışmaları kamu kurum ve kuruluşlarının ilgili dönemlerine ait mali faaliyetlerinin zamanında ve doğru yapılıp yapılmadığı hakkında bilgi vermektedir.

Ayrıca Kamu kurumlarının faaliyet raporlarının düzenlemesi bakımından önemli sayılabilecek bir diğer kriter olan ve Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütçe Mali ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan Mali Saydamlık Kriterleri uygulamada dikkate alınan standartlardandır

¹⁶³ Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkındaki Yönetmelik, Resmi Gazete,17.032006-26111.

¹⁶⁴ Ali Rıza Kaymaz-Veyssel Kula,"**Tek Sayfalı Faaliyet Raporlarının Standart&Poor's Ölçeğine Göre Bilgi İçeriği'nin Analiz**", Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (AKÜİİBD), 2005, c. VII, s.2, s.49-50.

3.1.8.2. Mali Saydamlığın Etkileri

2000li yılların başlarından itibaren mali ve kamusal yönetim alanlarında yapılmaya başlayan reformlar Avrupa Birliğine uyum süreci dahilinde bütün kamu yönetimimizi etkileyecek şekilde genişleyerek uygulanmaya başlanmıştır.

Latineden "parere" görünmek, bir diğer tarafı görmek olarak tercüme edilen bir sözcük¹⁶⁵ olan saydamlık kelimesi kamu mali yönetimimiz de devletin ulaşmak istediği amaçlar ile bu amaçlara erişme yolunda sahip olunması gereken bilgi, bu bilgilerin kaynakları ve kaynak kullanımında etkinlik sağlayacak şekilde bir çatı meydana getirecek politikaların ve tüm bu sürecin sonunda elde edilecek çıktıların kamuoyu ile paylaşılması mali saydamlık olarak tarif edilebilir.

Hesap verme duygusu ile yapılacak iş ve işlemlerde sorumluluk duygusu oldukça fazla olacağından işlemlerin faydaları ve ekonomikliği daha yüksek oranda olacaktır. Mali saydamlığı sağlamanın ilk koşulu kaynakların nasıl kullanıldığının tespit edilmesi yada önceden bilinmesidir.¹⁶⁶ Devletin yapısının ve planlamasının, idarelerin mali hedeflerinin şeffaf olması da yine mali saydamlığın oluşmasında bir koşuldur.

Mali disiplinin sağlanması açısından da etkili bir araç olan mali saydamlık kavramı uluslararası arenada ülkeye olan güvenin artırılmasında ve saygınlık düzeyinin artırılmasında önemli bir kilit noktadır. Kaynaklara ve bu kaynakların kullanımına erişimi şeffaf olan bir ülkenin güvenilebilirlik (kredibilitesi) seviyesi daha yüksek olacaktır. Bu da yabancı yatırımcılar açısından yapılmakta olan yatırımların ülkemize akışının artmasına sebebiyet verecektir.

Mali saydamlığı tanımlarken çoğunlukla hesap verilebilirlik kavramının kullanılmasının bir nedeni de yöneticiler ile idarecilerin faaliyetleri ve seçmiş oldukları politikalar dolayısıyla sorumluktan kaçamayacak olmalarıdır. Sorumluluktan kaçması zor olan bir yönetici yönetimde etkinliği sağlamak için daha fazla özenli çalışacak bu da kuruma artı değer olarak geri dönerek idarenin mali performansı olumlu yönde etkileyecektir.

¹⁶⁵ Harun Cansız, " Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık" Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, c.2, sayı:1, Temmuz, 2000, s.267

¹⁶⁶ Atiyas, Sayın, s.8

Başka bir ifade ile söylemek gerekirse mali açıdan saydamlığın sağlandığı bir durumda; vatandaşlar tarafından artan güven duygusu ile kamusal alanda gerçekleştirilecek politikalara ve planlara destek artarak yaşanabilecek riskler ve istikrarsızlıkların önüne geçilecektir.

Bir kurumda neden mali saydamlığa ihtiyaç duyulmalıdır sorunun cevabını kısaca şu şekilde maddeleyebiliriz;

- 1-Kurum ve ya kuruluşların hedeflerinin tespit edilmesi ve bu yöndeki çalışmalar
- 2-İş ve işlemleri ya da faaliyetleri gerçekleştiren sorumluların kolaylıkla tespit edilmesi
- 3-Yapılan iş, işlem ve faaliyetlerin bildirilmesi
- 4-Bildirimi sağlanan bu faaliyetlerin yada işlemlerin izlenmesi
- 5-Sonuçların geri bildirimi

Kısaca bilgi edinme hakkının kullanılması dahil, bilgiye erişimin yüksek, devlete olan güvenin tam, yaşam kalitesinin istenilen düzeyde ve toplumun psikolojik huzurunun sağlandığı bir alanda kamu yönetimi istenilen düzeye ulaşmış olacaktır.

3.2. İncelenmek İçin Seçilen Kurumlar

Faaliyet raporları bazında incelenmek için seçilen kamu kurumları şunlardır;

- Hazine ve Maliye Bakanlığı
- İstanbul Üniversitesi
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi

İncelenmek için seçilen kamu kurumlarından Hazine ve Maliye Bakanlığı genel bütçe kapsamındaki idarelere örnek oluşturmaktadır. İstanbul Üniversitesi, özel bütçe kapsamındaki idarelere, İstanbul Büyükşehir Belediyesi ise mahalli idarelerin örneğini oluşturmaktadır.

3.2.1. Seçilmiş Kurumların Değerlendirilmesi

3.2.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı

Hazine ve Maliye Bakanlığı ana hizmet birimlerinin arasında Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı yer almaktadır. Bu Başkanlık, Bakanlığın yurt dışı ile uluslararası ya da ikili ilişkilerini yürütme görevine sahip olmakla birlikte yine Bakanlığın görev ve faaliyet alanına giren konular kapsamında Avrupa Birliği ile çeşitli konularda koordinasyonu sağlamaktadır..

AB ile ilgili Bakanlığın Avrupa Birliği Daimi Temas Noktasının gözetiminde, kamusal alımlar, vergi ile mali kontrol gibi konular başta olmak üzere Bakanlığın ilgili olduğu müzakereler kapsamında çalışmalar yürütmekle görevlidir. Bu kapsamda bakanlıkta iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması, uygulanması, geliştirilmesi ve izlenmesine önem verilmektedir.

Mali Şeffaflık açısından değerlendirildiğinde faaliyet raporlarının bakanlık düzeyindeki örneğimiz olan Hazine ve Maliye Bakanlığına ait Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı gerçekleştirmelerinin bir kısmı 2016 yılı aşağıda Tablo 11'de açıklanmaktadır.

Tablo 11: Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Gerçekleşmeleri (2016)

- *Üst yöneticinin iç kontrol sistemi ile ilgili beklentilerine yönelik her yılın başında bir duyuru yayınlanması eylemi gereğince iç kontrol genelgesi yayımlanarak tüm birimlere gönderilmiştir.
- *2015 yılı Bakanlık içi kontrol sistemi değerlendirme raporu hazırlanmış ve şubat ayında iç kontrol izleme ve yönlendirme kuruluna sunulmuştur.
- *Merkezi birimlerin ve defterdarlıkların iç kontrol eylem planlarında yer alan eylemlerin izlenmesi ve değerlendirilmesine imkan sağlayan izleme ve değerlendirme raporları her üç ayda bir konsolide edilerek bakanlık iç kontrol izleme raporları hazırlanmış ve bu raporlar üst yöneticiye sunulmuştur.
- *Merkezi birimlerde ve defterdarlıklarda operasyonel düzeydeki risk çalışmaları yapılmış ve riskleri yönetmek üzere risk eylem planları oluşturulmuştur.

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “2016 Yılı Faaliyet Raporu”, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019. s.32

2016 yılında iç denetim faaliyetleri yedi adet iç denetçi tarafından gerçekleştirilmiştir.¹⁶⁷ Hazırlanan raporlar: “Rapor ve Eylem Planı Takip Tabloları” düzenlenerek ilgili birimlere gönderilmiştir.¹⁶⁸

¹⁶⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “2016 Yılı Faaliyet Raporu”, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019. s.30-32

¹⁶⁸ Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “2016 Yılı Faaliyet Raporu”, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019. s.32

Tablo 12: Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Gerçekleşmeleri (2017)

- *Merkezi birim yöneticileri tarafından birim yönetim kararlılık beyanları ocak ayında yayınlanmış ve personele duyurulmuştur
- *Üst yöneticinin iç kontrol sistemi ile ilgili beklentilerine yönelik olarak 08.02.2017 tarihinde 2017-1 nolu iç kontrol genelgesi yayımlanmıştır.
- *Merkez birimlerde ve defterdarlıklarda operasyonel düzeydeki risk çalışmaları yapılmış olup "Risk Yönetimi ve Değerlendirme Sistemi" yazılımı aracılığı ile operasyonel riskler değerlendirilmiş ve bu riskleri yönetmek üzere operasyonel risk eylem planları oluşturulmuştur.
- * Üst yönetici başkanlığında ve bakanlık üst yönetiminin katılım ile 16 mart 2017 tarihinde 206 yılı iç kontrol uygulama sonuçları ve 2017 iç kontrol eylem planı değerlendirilmiştir.
- *Defterdarlıklarda mart ayı içinde " İç Kontrol Özdeğerlendirme Anketi" gerçekleştirilmiştir.
- SGB tarafından anket sonuçlarının değerlendirilmesinin ardından defterdarlıklarca iç kontrol öz değerlendirme çalışmaları düzenlenmiştir.
- *Çalıştaylar sonrasında Defterdarlıklardan ve ilgili merkez birimlerinden görüşler alınarak hazırlanan Defterdarlıklar İç Kontrol Eylem Planı 11.08.2017 tarihli ve 954 sayılı Bakanlık makamı onayı ile 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “2017 Yılı Faaliyet Raporu”, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019. s.27,28

2017 yılında merkezi yönetim bütçesi kapsamında kamusal idareler için çeşitli tablolar hazırlanarak elektronik ortamda yayımlanmıştır. Bu tablolardan faydalanmak ya da incelemek isteyenlerin daha fazla incelemesine olanak sağlamak için, Genel Yönetim Mali İstatistiklerinin Sunumu ve Kullanımına İlişkin Kapasitenin

Geliştirilmesi ile ilgili Avrupa Birliği eşleştirme projesi ekseninde Kamu İdareleri İçin Mali Analiz Rehberi yayımlanmıştır.¹⁶⁹

Aşağıda Tablo 13 de Bakanlığın 2017 yılı içerisinde AB uyum çalışmaları kapsamında yürüttüğü faaliyetler açıklanmaktadır.¹⁷⁰

Tablo 13: 2017 Yılı İçerisinde AB Uyum Çalışmaları Kapsamında Yürüttüğü Faaliyetler

* AB'nin Fiscalis 2020 Programı çerçevesinde 14 faaliyete bakanlıktan toplam 20 temsilci katılmıştır. Bu çerçevede Fiscalis programının ulusal koordinasyonuna yönelik Brükselde gerçekleştirilen Fiscalis 2020 Programı komite toplantısına ve Letonyada düzenlenen Fiscalis Ulusal Program Koordinatörleri toplantısına ve çeşitli ve Fiscalis faaliyetlerine eşgüdümü AB Bakanlığı tarafından yönetilen AB mevzuatının fasıllara bazında Türkçeye çevrilmesi çalışmaları çerçevesinde 23 nolu Yargı ve Temel Haklar ve 24 nolu Adalet Özgürlük ve Güvenlik fasıllarında yürütülen çalışmalara katımlar sağlanmıştır.

* AB 'ye katılım süreci çerçevesinde düzenli olarak hazırlanan belge ve raporlar kapsamında ilerleme raporu AB'ye katılım için Ulusal Eylem Planı ve Ulusal Ekonomik Reform programına ilişkin Bakanlığın katkısı ilgili kurumlara iletilmiştir.

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “2017 Yılı Faaliyet Raporu”, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019. s.74-77.

Mali şeffaflığın geliştirilmesi konusunda başka bir adımda; Kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik olarak Kamu İç Denetim Yazılımının (İçDen) geliştirilmesi olmuştur. 2014 yılında tamamlanan Kamu Maliyesinde Karar Alma ile Performans Yönetimi projesinde elde edilen çıktıların sürdürülebilirliğinin sağlanması için IPA kapsamında Kamu Mali Yönetimi için Kurumsal İş Yönetimi Projesi hazırlanmıştır. Proje ihale sürecinin ardından proje kontratı 01/12/2017 tarihinde

¹⁶⁹ Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “2017 Yılı Faaliyet Raporu”, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019. s.58.

¹⁷⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “2017 Yılı Faaliyet Raporu”, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019. s.74-77

imzalanmıştır. “Projede, Kamu Maliyesinde Karar Alma ve Performans Yönetimi Projesinde geliştirilen FEYS.net yazılımı ile SGB.net Sisteminin birleştirilerek kurumsal bir iş yönetim modeli ve yazılımı geliştirilmesi hedeflenmektedir. Proje kapsamında geliştirilecek Kurumsal İş Yönetimi Model ve Yazılımı, yararlanıcılar ve tüm kamu idareleri tarafından kolaylıkla kurulabilir bir paket şeklinde geliştirilecek, SGB.net Sistemini kullanan tüm kamu idareleri tarafından kullanılabilir olacaktır. Projenin ana yararlanıcısı Maliye Bakanlığı SGB, eş yararlanıcıları ise; Cumhurbaşkanlığı Mali Hizmetler Birimi, TBMM Strateji Geliştirme Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, Kalkınma Bakanlığı Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığıdır. Proje süresi 18 ay olup ayrıca proje bitiminde başlayacak 12 aylık garanti süresi bulunmaktadır.”¹⁷¹

2017 yılı Hazine ve Maliye Bakanlığına ait faaliyet raporunda sunulan mali tabloların örnekleri aşağıda yansıtılmıştır.

Tablo14 : 2017 Merkezi Yönetim Bütçe Hedefleri

2017 MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE HEDEFLERİ	
BÜTÇE GİDERLERİ	645,124.278
FAİZ DIŞI GİDERLER	587,624.278
FAİZ GİDERLERİ	57,500.000
BÜTÇE GELİRLERİ	598,273.690
VERGİ GELİRLERİ	511,085.194
BÜTÇE DENGESİ	-46,850.588
FAİZ DIŞI DENGİ	10,649.412

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, **2017 Yılı Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr,04.04.2019,sy.93>

İlgili faaliyet raporuna göre; “2017 yılında merkezi yönetim bütçesi ile tahmin edilen bütçe giderleri 645 milyar 124 milyon TL, faiz dışı bütçe giderleri 587 milyar

¹⁷¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, “2017 Yılı Faaliyet Raporu”, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr, 04.04.2019. s.93>.

624 milyon TL, tahmini bütçe gelirlerinin 598 milyar 274 milyon TL’’ olacağı şeklinde hazırlanmıştır.

Merkezi yönetim bütçesi 46 milyar 851 milyon TL açık verebileceği, faiz dışı fazlanın 10 milyar 649 milyon TL olabileceği belirlenmiştir.¹⁷²

Faaliyet raporundan edindiğimiz bilgiler ile; ‘‘Faiz dışı fazla, 10 milyar 649 milyon TL olarak hedeflenmiş iken 2017 yılsonu itibarıyla 8 milyar 932 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Faiz dışı fazlanın GSYH’ye oranı ise yüzde 0,3 olmuştur yine bütçe açığı hedefi 46 milyar 851 milyon TL olarak öngörülmüş iken yılsonunda gerçekleşme 47 milyar 779 milyon TL olmuştur. 2017 yılında bütçe açığının GSYH’ye oranı yüzde 1,5 olarak gerçekleşmiştir’’.¹⁷³

3.2.2.2. İstanbul Üniversitesi

İstanbul Üniversitesi, iç kontrol ile iç denetim sistemi içinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi şekilde hareket eder. Üniversite iç denetim ile iç kontrol sistemlerini ilgili kanuna uygun şekilde oluşturabilmek için idari teşkilat yapısını düzenleyerek kanuna uygun hale getirmiştir. 5018 sayılı Kanuna dayanılarak çıkartılmış olan yönetmelikler, tebliğler ve diğer mevzuatlar ile uyum sağlayacak şekilde iş ve işlemleri sürdürmektedir. Kamu kurumlarındaki iç denetimin mali saydamlığa etkisini üniversite bazında değerlendirdiğimiz de İstanbul Üniversitesinin iç denetim faaliyetlerinin yanı sıra iç kontrol faaliyetlerine de önem verdiği bu iki kavramın birbirlerine ikame edilmese dahi birbirlerini tamamlayıcı özelliklere sahip olduğunu görmekteyiz.

5018 sayılı Kanunun 65 ve geçici 5 inci maddesine göre, doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak tahsis edilen Başkanlık, 2016 yılında iç denetim faaliyetleri 8 iç denetçi ile sürdürmüştür.¹⁷⁴

¹⁷² Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, ‘‘2017 Yılı Faaliyet Raporu’’, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019. s.20

¹⁷³ Hazine ve Maliye Bakanlığı-Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, ‘‘2017 Yılı Faaliyet Raporu’’, (Çevrimiçi) <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 05.04.2019. s.22-25

¹⁷⁴ İstanbul Üniversitesi, **2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi) [http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2016-yili-idare-faaliyet-raporu-Subat 2017](http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2016-yili-idare-faaliyet-raporu-Subat%202017),06.04.2019, s.54,55

Üniversiteye ait harcama birimi tarafından 2017 yılı döneminde, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'na belirlenen sınırlar dâhilinde, 25 adet ön mali kontrol yapılmış durumda olup, 50.000'e yakın yevmiye evrakı iç kontrol kapsamında incelenmiş ve bunun ardından inceleme sonucu ödemeye dair işlemler yerine getirilmiştir.¹⁷⁵

Tablo 15: 2017 Yılında İstanbul Üniversitesi'nde Gerçekleştirilen İç Kontrol Faaliyetleri

16.03.2017	Birimlere 2016 yılı için izleme ve değerlendirme yazısı verilmiştir.
30.05.2017	'İstanbul Üniversitesi Kurumsal Risk Yönetimi Strateji Belgesine İlişkin Yönerge Taslağı oluşturularak Üniversite Yönerge Komisyonuna sunulmak üzere Genel Sekreterliğe gönderilmiştir.
17.08.2017	2016 yılına ait Eylem Planı Raporu Üst yöneticiye sunulmak üzere Genel Sekreterliği gönderilmiştir
17.08.2017	2016 yılına ait Eylem Planı Maliye Bakanlığına gönderilmiştir.

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, **2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2017-yili-idare-faaliyet-raporu-Şubat>
2018,06.04.2019, s.57

2018 yılı denetim raporları incelendiğinde ise; başkanlıkta 8 iç denetçi bulunduğu, plan hazırlama döneminde kurumun faaliyetlerinin yüksek riskli ve orta riskli olanlarının tamamına yakının denetlenebilecek durumda olması ile birlikte, düşük riskli düzeyine sahip olanların bir bölümü denetlenemeyecek olduğu bilgisi mevcuttur. 2018 yılı denetim programında yer alan faaliyetler % 80 oranında gerçekleşmiş olduğu bilgisi yer almaktadır. Programda sapmalar gerçekleşmesinin sebepleri, denetim gerçekleştirilen birimlerde bilgi ile belge sunumlarındaki gecikmeler ve programa dahil

¹⁷⁵ İstanbul Üniversitesi, **2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2017-yili-idare-faaliyet-raporu-Şubat> 2018, 06.04.2019,s.57

olmayan bir takım faaliyetlerinde meydana gelmesidir.2018 yılında tamamlanamayan denetimler 2019 yılı denetim programına alınmıştır.¹⁷⁶

Faaliyetlere dair bilgiler ile değerlendirmeler kısmında yer alan mali bilgilerin bir kısmı ise aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 16 : 2018 yılı Bütçe Ödeneği

Bütçe ödeneği (TL)	Özgelir(TL)	Hazine Yardımı(TL)	Toplam Gelir(TL)
1.272.285.000	118.881.000	1.513.404.000	1.272.285.00

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2018-yili-idare-faaliyet-raporu-Şubat> 201806.04.2019, s.56,57

Tablo 17: 2018 yılı bütçesinin ekonomik sınıflandırmanın 2. düzeye dağılımı(kısmi)

EKONOMİK KOD		2018 MERK.BÜTÇE KAN.VER.ÖD.TL	EKLENEN TL	DÜŞÜLEN TL	TOPLAM TL	HARCAMA TL	KALAN TL
01	PERSONEL GİDERLERİ	743,923.000	128,638.082	138,894.630	733,666.452	727,692.615	5,973.837
01.1	MEMURLAR	665,428.000	94,518.062	129,553.711	630,392.351	625,856.039	4,536.313
01.2	SÖZLEŞMELİ PERSONEL	26,418.000	4,159.400	2,536.076	28,041.324	28,028.895	12.429
01.3	İŞÇİLER	42,098.000	29,209.020	5,514.400	65,792.620	65,286.693	505.927
01.4	GEÇİCİ PERSONEL	5,494.000	0	842.949	4,651.051	3,732.563	918.438
01.5	DİĞER PERSONEL	4,485.000	751.600	447.494	4,789.106	4,788.427	679
02	SGK DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	150,981.000	25,055.830	26,956.808	129,070.022	128,747.524	322.498

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, 2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu, Şubat 2018,06.04.2019, s.57.

Tablo 18 : 2014-2018 yılına ait bütçe gerçekleşme grafiği (kesin hesap)

¹⁷⁶ İstanbul Üniversitesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2018-yili-idare-faaliyet-raporu-Şubat> 2018,06.04.2019, s.56-58

	2014 harcama oranı	2015 harcama oranı	2016 harcama oranı	2017 harcama oranı	2018 harcama oranı
■ Personel Giderleri	99	99,7	98,7	97,4	99,9
■ Mal-Hizmet Giderleri	84	89	91	92	93
■ Sermaye Giderleri	73	70	78	84	80
■ Cari Transferler	82	84	88	84	89

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2018-yili-idare-faaliyet-raporu-Şubat>
2018,06.04.2019.

Yukarıdaki tablolarda gösterilen veriler İstanbul Üniversitesinin tüm birimlerini kapsamakta olup, yalnızca iç denetim birimi tarafından hazırlanan bilgilerden oluşmamaktadır. Burada tüm birimlerdeki ekonomik sınıflandırmayı göstermemizdeki amaç ilgili kamu idaresine ait verilerin daha geniş bir perspektiften bakılmasına olanak sağlandığının gösterilmesidir.¹⁷⁷

Aşağıdaki tabloda ise 2018 yılına ait bütçe gerçekleştirmeleri gösterilmiştir.

Tablo 19: 2018 yılı Bütçe Gerçekleştirme Tablosu (Kesin Hesap)

	BÜTÇE(TL)	GÖNDERİLEN ÖDENEK	HARCAMA	KALAN	HARCAMA ORANI %
PERSONEL GİDERLERİ	874,904.000	857,451.303	856,440.139	1,011.164	0,999
MAL VE HİZMET GİDERLERİ	164,956.000	170,399.220	158,544.546	11,854.674	0,93
SERMAYE GİDERLERİ	191,520.000	239,957.222	192,344.779	47,612.443	0,80
CARİ TRANSFERLER	40,905.000	46,466.700	41,354.797	5,111.903	0,89
TOPLAM	1,272,285.000	1,314,274.445	1,248,684.261	65,590.1984	0,95
HAZİNE YARDIMI VE ÖZGELİR AYRIMI					
HAZİNE YARDIMI	1,153,404.000	1,179,779.732	1,117,443.906	62,335.826	0,95
ÖZGELİR	118,881.000	134,494.713	131,240.335	3,254.358	0,98

Kaynak: İstanbul Üniversitesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2018-yili-idare-faaliyet-raporu-Şubat> 2018,06.04.2019 s.58

¹⁷⁷ İstanbul Üniversitesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2018-yili-idare-faaliyet-raporu-Şubat> 2018,06.04.2019, s.58

2018 yılında personel giderleri için ayrılan 874.904.000 TL bütçenin 856.440.139 TL sinin harcandığı harcama oranının %0.999 olduğu, mal hizmet giderleri için bu oranın 0.93, Sermaye giderleri için 0.80, cari transferler için ise bu oranın 0.95 olduğu anlaşılmıştır. Üniversiteye 1.153.404.000 TL Hazine yardımının bütçesi ayrıldığı, gönderilen ödeneğin 1.179.779.732 TL olduğu bunun 1.117.443.906 TL lik kısmının harcandığı anlaşılmıştır. Üniversitenin öz gelirleri incelendiğinde 118.881.000 TL özgelir Bütçesi ayrıldığı, 134.494.713 TL ödenek gönderildiği ve 131.240.355 TL sinin harcandığı sonucuna varılmıştır.

3.2.2.3. İstanbul Büyükşehir Belediyesi

Günümüzde kamusal alanda payları ve değerleri artan bir yapı olan büyükşehir belediyeleri için iç denetim artık vazgeçilmez bir unsurdur.

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla, kurumsal yönetim faaliyetlerinin etkinliğini artıracak, kurumu geliştirecek, iş yapma biçimlerini iyileştirecek, paydaşların ve vatandaşların açığa çıkmamış ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik çözümlerin üretilmesi doğrultusunda risk yönetimi, iç kontrol eylem planı ve idari faaliyet raporu hazırlanmakta, idare hakkındaki genel, mali ve finansal bilgileri, hazırlanan stratejik plan ile performans programına göre yürütülen faaliyetleri, performans hedefleri ile bütçe gerçekleşme durumunu ve sapmaların nedenlerini içerecek şekilde birim ve idare faaliyet raporları hazırlanmış olup, 2016 yılı ve 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu hazırlanarak Belediye Meclisi'nce onaylanmış; ilgili kurumlar ve kamuoyu ile paylaşılmıştır.¹⁷⁸

Ülkemizde Belediyeler hem kaynakların elde edilmesi hem de kaynakların kullanılması bakımından yerel yönetimler arasında önemli bir konuma sahiptir. Mali saydamlık kavramı bu yüzden belediyecilik alanında stratejik bir önem taşır. Belediyeler açısından değerlendirildiğinde mali saydamlığın ölçüsünün ne olduğunu

¹⁷⁸ İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<https://www.ibb.istanbul/Uploads/2019/5/IBB-FAALİYET-RAPORU-2018-v3.pdf>, Şubat 2018, 10.04.2019, s.41

bulmak için kendilerine özel saydamlık endeksleri geliştirilmiştir. Bunlara; açık bütçe endeksi, internet sayfası endeksi, belge içeriği endeksi gibi endeksleri örnek verebiliriz. Ancak çalışmamızda mali saydamlık konusuna daha nicel bir şekilde bakacağımız için faaliyet raporları vasıtasıyla kamuoyu ile paylaşılmış mali bilgiler örnek verilmiştir.

Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ölçüsünde kamu idarelerince belirlenmiş olan hedefler ve göstergeler, bağlı olduğu faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesini ifade etmektedir. Yapılan denetimlerin ve incelemelerin neticesinde denetimin grup başkanlıkları ya da denetçileri eliyle hazırlanmış taslak denetim raporu hazırlanır ardından cevaplanmak üzere, denetim geçiren idarenin başkanlığına sunulmaktadır. Cevabı verilen taslak rapor, verilmiş olan cevaplarla birlikte değerlendirilir ve ardından denetim görüşünü de içeren denetim raporuna dönüştürülür.¹⁷⁹

3.2.2.3.1.İç Kontrol Eylem Planı

İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından hazırlanan iç kontrol eylem planı çerçevesinde edilen bilgiler; "Belediye bünyesindeki kamu iç kontrol sistemi çalışmaları kapsamında, 2017 yılı başında, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nce çıkarılan rehber kılavuzluğunda 2017-2018 yıllarını kapsayan 4'üncü İç Kontrol Eylem Planı hazırlanarak Maliye Bakanlığı'na gönderilmiştir. İç Kontrol Eylem Planı; 18 standart, 79 genel şarttan oluşmuş olup, 61 genel şarta güvence verilerek, 17 eylem planı öngörülmüştür. İç kontrol sisteminde yer alan eylemlerin takip işlemleri üçer aylık ve yıllık olarak yürütülmekte olup, Maliye Bakanlığına 6 ayda bir gerçekleşme raporu ve yılda 1 kez değerlendirme raporu hazırlanarak gönderilmektedir. Belediyeye ait İç Kontrol Eylem Planı'nda 2017 yılsonu itibariyle tamamlanması öngörülen 16 eylem yer almaktadır. Yıl içerisinde takip edilen kontrol ortamı standartları için toplam 9 eylemden 7'si (% 78), Kontrol Faaliyetleri standartları için toplam 5 eylemden 3'ü (% 60), Bilgi ve İletişim standartları için 2 eylemin tamamı

¹⁷⁹ İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<https://www.ibb.istanbul/Uploads/2019/5/IBB-FAALİYET-RAPORU-2018-v3.pdf>, Şubat 2018, 10.04.2019, s.35

gerçekleştirilmiştir. Eylem planı bütününde 12 eylem tamamlanarak % 75 oranında gerçekleşme sağlanmıştır.¹⁸⁰

3.2.2.3.2.Ön Mali Kontrol

İstanbul Büyükşehir Belediyesi Ön Mali Kontrol raporuna göre: " İdarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde Mali Hizmetler ve Harcama Birimlerince yapılacak işlemleri kapsayan Ön Mali Kontrol çalışmaları kapsamında, yıl içerisinde, 77 adet mal alım, 104 adet hizmet alımı, 139 adet yapım ve 30 adet danışmanlık hizmeti alımı ihale dosyası ile ilgili ön mali kontrol görüşü tanzim edilmiştir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 19. Maddesi doğrultusunda yıl içerisinde Belediye Meclisi, Encümeni ve Başkanlık Makamının onayına sunulmadan önce 27 adet ödenek aktarma işlemi ön mali kontrole tabi tutulmuş olup, işlemlerin tamamına yönelik görüşler oluşturulmuştur. ¹⁸¹

İstanbul Büyükşehir Belediyesi 2017 yılı faaliyet raporundan gider bütçesiyle ilgili bilgilerine ulaşılmış ve aşağıdaki tablo ile yansıtılmıştır.

¹⁸⁰ İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi) <https://www.ibb.istanbul/Uploads/2019/5/IBB-FAALİYET-RAPORU-2018-v3.pdf>, Şubat 2018, 10.04.2019, s.41s.21-22

¹⁸¹ İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi) -2018-v3.pdf, Şubat 2018, 10.04.2019, s.21,22

Tablo 20: İBB 2017 yılı Gider Bütçesi

EKONOMİK KOD	GİDERİN TÜRÜ	BÜTÇE	GERÇEKLEŞTİRME	GERÇEKLEŞTİRME ORANI %
01	PERSONEL GİDERLERİ	1,097,269.206	1,022,182.834	93,2
02	SGK DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	174,765.397	165,661.377	94,8
03	MAL VE HİZMET ALIMI GİDERLERİ	5,125,048.693	5,113,788.526	99,8
04	FAİZ GİDERLERİ	173,608.135	173,608.135	100
05	CARİ TRANSFERLER	1,077,492.574	1,077,164.114	100
06	SERMAYE GİDERLERİ	11,139,209.063	11,133,225.918	100
07	SERMAYE TRANSFERLERİ	350,000.000	350,000.000	100
08	BORÇ VERME	501,606.932	501,606.932	100
TOPLAM		19,639,000.000	19,537,237.836	99,5

Kaynak : İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi) <https://www.ibb.istanbul/Uploads/2019/5/IBB-FAALİYET-RAPORU-2018-v3.pdf>, Şubat 2018, 10.04.2019, s.21.

2017 yılı Faaliyet Raporu incelendiğinde edinilen bilgilere göre: Belediye tarafından, 5018 sayılı Kanunun belirlediği ilkeler ve esaslar göz önüne alınarak mali saydamlık ile hesap verilebilirliğe katkı sağlayacak şekilde 2017 yılı bütçesi hazırlanmış olduğu bilgisi paylaşılmış olup, gider bütçesi 18.500.000.000 TL gelir bütçesi ise 13.900.000.000 TL olarak öngörülmüş olduğu aktarılmıştır. Gelir ve gider bütçesi arasındaki 4.600.000.000 TL’lik fark, finansman tablosu ile denkleştirildiği açıklanmış yine aynı yıl 1.139.000.000 TL’lik ek ödenek ile gelir bütçesi 15.039.000.000 TL’ye, gider bütçesi ise 19.639.000.000 TL’ye çıkarılmış olduğu anlaşılmıştır. Bunlara ek olarak ek ödenek ile 2017 yılı için 19.639.000.000 TL olarak öngörülen gider bütçesinde yılsonu itibarıyla %99,5 oranında 19.537.237.836 TL’lik gerçekleşme

sağlandığı anlaşılmıştır.¹⁸² Gider bütçesi; personel ve sosyal güvenlik kurumları için devlet primi ödemeleri, mal ve hizmet alım giderleri, sermaye giderleri, faiz ödemeleri, cari transfer, sermaye transferi ile borç verme olmak üzere 8 ana kalemden oluşmakta olduğu anlaşılmıştır.¹⁸³

Tablo 21: İ.B.B 2017 yılı Gelir Bütçesi

EKONOMİK KOD	GİDERİN TÜRÜ	BÜTÇE	GERÇEKLEŞTİRME	GERÇEKLEŞTİRME ORANI %
01	VERGİ GELİRLERİ	122,000.000	124,888.460	102,4
03	TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ	3,050,000.000	3,008,690.093	99,8
04	ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE ÖZEL GELİRLER	10,000.000	9,278.167	92,8
05	MERKEZİ İDARE PAYLARI VE DİĞER GELİRLER	10,161,000.000	11,085,332.191	109,1
06	SERMAYE GELİRLERİ	1,466,000.000	227,609.330	15,5
08	ALACAKLARDAN TAHSİLATLARI	275,000.000	166,192.242	60,4
09	RED VE İADELER(-)	-10,000.000	-11,527.201	115,3
TOPLAM		15,039,000.000	14,610,463.282	97,2

Kaynak: İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<https://www.ibb.istanbul/Uploads/2019/5/IBB-FAALİYET-RAPORU-2017-v3.pdf>, Şubat 2018, 10.04.2019, s.20-22.

Faaliyet Raporunda yayınlanan gelirleri alt başlıklar halinde açıklamamız gerekirse;

¹⁸² İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/5/IBB-FAALİYET-RAPORU-2017-v3.pdf>, Şubat 2018, 10.04.2019, s.21.

¹⁸³ İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/5/IBB-FAALİYET-RAPORU-2017-v3.pdf>, Şubat 2018, 10.04.2019, s.20-22.

Vergi Gelirleri: Reklam ve ilan, eğlence ile yangın sigorta vergisi ile harçlardan meydana gelmektedir. 2017 yılı gelir bütçesinde 122.000.000 TL olarak tahmin edilen vergi gelirleri, yıl sonu itibariyle % 102,4 oranında gerçekleşerek 124.888.460 TL olduğu,

Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri: mal ve hizmet satışlarından elde edilen gelirler, kurumları karları ve kira gelirleri bu gelir kalemini oluşturmaktadır. 2017 yılı gelir bütçesinde 3.015.000.000 TL tahmin edilen teşebbüs ve mülkiyet Gelirleri 3.008.690.093 TL olarak gerçekleşmiştir. Yıl sonu itibariyle gerçekleşme oranı da %99,8 olduğu,

Alınan Bağış ve Yardımlar; Hazine tarafından yapılan yardımlar, çeşitli kurumların ve kişilerin yapmış oldukları bağışlar ile yardımlardan oluşmakta olup, söz konusu gelir kalemi için 10.000.000 TL bütçe öngörülmüş, yılsonu itibariyle 9.278.167 TL gelir toplanarak, % 92,8’lik gerçekleşme oranına ulaştığı,

Merkezi İdare Payları ve Diğer Gelirler; genel bütçe vergi gelirlerinden alınan paylar, kurum payları, faizler ile ceza gelirlerinin toplamı merkezi idare payları ve diğer gelirler kalemi toplam gelirler içinde en önemli payı oluşturmaktadır. 2017 yılı bütçesinde 10.161.000.000 TL olarak tahmini hesaplanan bu gelir kaleminin, yılsonu itibariyle %109,1 oranla gerçekleşerek 11.085.332.191 TL olduğu,

Sermaye Gelirleri; Bu gelir kalemi taşınır mallar ile taşınmaz malların satış gelirlerinden oluşmaktadır. 2017 yılı bütçesi 1.466.000.000 TL olarak öngörülmüş olup yıl sonunda %15,5 oranında gerçekleşerek 227.609.330 TL’lik gelir sağlandığı,

Alacaklardan Tahsilatlar; bağlı kurumların borçlarından yapılan tahsilatlardan oluşmaktadır. 2017 yılı bütçesinde 275.000.000 TL olarak öngörülen alacaklardan tahsilatlarımız % 60,4 oranında gerçekleşerek 166.192.242 TL olduğu görülmüştür.¹⁸⁴

İlgili kamu kurumunun faaliyet raporu incelendiğinde; mali yapısına ilişkin bilgilerin: 2017 yılı için öngörülen gelir ve gider bütçesi arasındaki 4.600.000.000 TL’lik farkın, uygun şartlarda sağlanan iç ve dış borçlanma ile finanse edilmesi

¹⁸⁴ İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/5/IBB-FAALIYET-RAPORU-2017-v3.pdf>, Şubat 2018, s.30-32

planlanmıştır. Belirlenen bütçe hedefleri doğrultusunda, 2017 yılında yurtiçi bankalar ile bağlı kuruluşlardan 1.900.000.000TL iç borç kullanımı, uluslararası finans kuruluşlarından 3.721.206.353 TL dış borç kullanımı olmak üzere toplam 5.621.206.353 TL’lik borç kullanılması planlanmış olduğu bilgisi aktarılmış olup,

Bu kapsamda yurtiçi bankalardan, bağlı kuruluş ve iştirak şirketinden toplam 2.804.350.049 TL ile iç borç kullanımı, uluslararası finans kuruluşlarından da 989.736.849 TL dış borç kullanımı olmak üzere toplam 3.794.086.898 TL kullanım yapılmıştır. Ayrıca, yıl içerisinde yurt içi bankalar, iller bankası ve bağlı kuruluşlara toplam 134.483.740 TL iç borç, farklı uluslararası finans kuruluşlarına ise 886.722.613 TL olduğu görülmüştür.¹⁸⁵

İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından hazırlanan iç denetimin yanı sıra mali işlemlerin dış denetimi, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve Sayıştay Denetim Yönetmeliğine dayanarak Sayıştay tarafından, düzenlilik ve performans konularına göre yapılmaktadır. Bir diğer önemli denetim türlerinden biri olan mali denetim, kamu idarelerinin gelirleri, giderleri ile idarenin malların ilişkin hesap, iş ve işlemlerinin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti amacıyla “Uygunluk Denetimi”nden oluşmaktadır.¹⁸⁶

Tablo 22 : 2017 yılı İBB Bilançosu (Dönen – Duran Varlık)

DÖNEN VARLIKLAR	7,285,510,306.28
10 HAZIR DEĞERLER	288,376,410.27
12 FAALİYETLER ALACAKLARI	1,323,050,362.74
14 DİĞER ALACAKLAR	499,930,558.13
15 STOKLAR	261,149,042.71
16 ÖN ÖDEMELER	21,251,648.79
18GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	1,606,838.89
19DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	4,890,145,444.75

¹⁸⁵ İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/5/IBB-FAALİYET-RAPORU-2017-v3.pdf>, Şubat 2018, s.31- 32.

¹⁸⁶ İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi)
<https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/5/IBB-FAALİYET-RAPORU-2017-v3.pdf>, Şubat 2018, s.33

DURAN VARLIKLAR	79,289,987,834.26
22 FAALİYET ALACAKLARI	85,812,264.87
23 KURUM ALACAKLARI	830,641,745.77
24 MALİ DUAN VARLIKLAR	5,160,931,075.01
25 MADDİ DUAN VARLIKLAR	73,221,602,748.61
AKTİF TOPLAMI	86,584,498,140.54

Kaynak İstanbul Büyükşehir Belediyesi, **2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu**, (Çevrimiçi) <https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/5/ibb-faaliyet-raporu-2017-v3.pdf>, 10.04.2019, Şubat 2018.

3.3 İncelenen Örneklerin Değerlendirmesi

1970 li yıllardan sonra dünyada yaşanan sosyal ve mali hareketlerin neticesinde kamusal anlamda ülkeler revizyon yapma ihtiyacı duymuşlardır. Kamusal alanda mali saydamlık kavramıda bu tarihten sonra gündeme gelmeye başlamıştır.¹⁸⁷ Türkiye için bu revizyon 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun yerine geçen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile olmuştur. Bu değişim önemli bir nedeni, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunun dünyada yaşanan gelişmeler neticesinde oluşan saydamlık anlayışına uyum sağlayamamasıdır. Özellikle bütçe oluşturulması ve uygulanması süresinde bütçede birlik ve genellik ilkelerinde sapmalar olduğu, harcama yapılması ve tahmini gelir-gider dengesinin sağlanamaması ve mali saydamlık unsuruna yer vermemesidir.¹⁸⁸

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanılması yolunda mali saydamlık ile mali saydamlığın bir nedeni olan hesap verilebilirlik kavramları önemli bir anahtardır. Bu anlayış ile kamuoyunu ile bilgi paylaşımı saydamlık açısından bir gereklilik olarak görülmüştür.

Mali saydamlık, kurumlara karşı güven duygusunu arttırması ve bu durumun sürdürülmesi, kurumlar tarafında alınan karar alma sürecinde istikrarın sürmesi ile kaynak kullanımında hesap verilebilirlik etkisiyle ekonomik ve verimli adımlar atılması yolunda önemli bir kriter olarak görülmüştür.

Mali tablolarını açıkça faaliyet raporları yoluyla yansıtan kurum ve kuruluşlar kamusal kaynak kullanımında etkinliği sağlamak, mali disiplini gerçekleştirmek,

¹⁸⁷ İbrahim Akdeniz, “Kamu Mali Yönetim Reformunda Strateji Geliştirme Birimleri”, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık, 2010, S.159, s.465

¹⁸⁸ Hamdi Gülşen, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamı ve Mahalli İdarelere Etkisi Açısından Bir Değerlendirme”, Mali Hukuk Dergisi, Ocak-Şubat 2006, S.121, s.41

toplumsal psikolojik refahı arttırmak, toplumun güveninin sağlanması açısından ülkenin gelişmişlik düzeyine bir nevi katkı sağlamaktadırlar.

Kamu kaynaklarının verimli ve ekonomik kullanılması ile gerçekleşen harcamaların ve harcama sonrası durumun kamuoyu ile paylaşılması ve izlenmesi açısından önem taşıyan mali saydamlığın gerçekleşmesine yönelik etkili yöntemlerden biri olarak faaliyet raporlarının hazırlanması ve açıklanmasını kabul etmek bu aşamada en doğru tespit olacaktır. İç denetimin büyük bir fonksiyonu olan saydamlık ile kamu kaynaklarının dağılımı, bölüşümünde ve kullanımda etkinliğinin ve verimliliğinin özendirildiği; bunun sonucunda, kurumların ve kuruluşların kendi kamusal yönetiminin sağlanmasında daha yetkin ve verimli bir hal aldığı söyleyebiliriz.

3.3.1 Hazine ve Maliye Bakanlığı Değerlendirilmesi

Merkezi yönetim bütçesi kapsamında yer alan bakanlık düzeyindeki incelediğimiz örnek olan Hazine ve Maliye Bakanlığının 2016 ile 2017 yılları faaliyet raporlarından sunmuş olduğumu mali yapının saydamlığına ilişkin örnekler ile;

*Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı(2016-2017 yılları)

*2017 Yılı Avrupa Birliği uyum çalışmaları kapsamında yürütülen faaliyetlerden kesitler

*2017 yılına ait merkezi yönetim bütçe hedefleri

*2017 yılına ait bütçe dengesi verilerini gösteren verilerin özetlendiği bilgilere yer verilmiştir. Mali ve finansal konuları yansıtan bu bilgilerin saydamlık oluşturacak ve bu saydamlıktan yararlanılacak şekilde iç denetim faaliyetlerine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Faaliyet raporları hazırlanmadan önceki dönemler de ya faaliyet raporlarının ilk hazırlandığı dönemler dahilinde kurumların mali tablo ve istatistiklerinin kısa bilgilere sahip olduğu ve yeterli bilgilendirmenin kamuoyu ile paylaşılmaması nedeniyle saydamlık vurgusunun tam yerleşmediği anlaşılmıştır.

Bakanlık nezdinde incelenen örnekte hazırlanan faaliyet raporlarında mali tablo ve açıklamalara sınırlı şekilde yer verilmiş olsa da denetim faaliyetlerinin mali

saydamlık çerçevesinde bu mal tablo ve bilgilendirme şemaları ile nasıl yansıtıldığını gösterilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun ile kamusal alanda büyük önem kazanan iç denetim sistemi ile kamu kurum ve kuruluşları için; artık ihtimal dahilinde olabilecek riskleri önceden tahmin ederek tedbir alınmasını ön gören ya da risklerin gerçekleşmesi durumunda bile bu durumdan en az zarar ile çıkılması doğrultusunda yol gösterici bir denetim sistemini oluşturulmuştur.

Kanunun ilk uygulama dönemlerinde uygulamada bazı eksikliklerin olduğu ancak ilerleyen yıllarda bu eksikliklerin giderek azalmaya başladığı, iç denetim alanında yapılan faaliyetlerin nitelik ile niceliğinde ve iç denetçi sayısında artış gösterdiği anlaşılmıştır. Bugün gelinen noktada, iç denetim yapan birimler kadar iç denetimden yararlananlar da iç denetimin ne olduğunu daha iyi benimsemişlerdir. Böylelikle artan sinerji ortamında iç denetçiler ile denetim birimleri, kurumsal vizyonu en yüksek seviyeye çıkarmaya gayret eden bir yapı haline gelmiştir.

1050 sayılı Kanunla mali denetimin yapılmasının dar kapsamlı olduğunun anlaşılmış olması neticesinde 5018 sayılı Kanunun getirdiği yeniliklerden biri olan mali saydamlık kavramı vasıtası ile hazırlanan faaliyet raporları, iç denetim için mali tabloların güvenilirliğini sağlayarak hem kamuoyu ile paylaşılmış olması sonucu güven ortamı yaratması hem de hesap verilebilirlik ve sorumluluğun belirlenmesi ile verimli bir mali yapıya kavuşarak iç denetim faaliyetlerinin elde edilen sonuçlarının izlenebilirlik düzeyini arttırmıştır

3.3.2. İstanbul Üniversitesi Değerlendirilmesi

Üniversite düzeyindeki incelenen örnek olan İstanbul Üniversitesi 2016,2017 ile 2018 yılları faaliyet raporlarından sunmuş olduğumu mali yapının saydamlığına ilişkin örnekler ile;

- *2016 -2017 yılları İstanbul Üniversitesi'nde Gerçekleştirilen İç Kontrol
- *2018 yılı Bütçe Ödeneği
- * 2018 yılı Bütçesinin ekonomik sınıflandırmanın 2. düzeye dağılımı(kısmi)

*2014-2018 yılına ait bütçe gerçekleşme

*2018 yılı Bütçe Gerçekleştirme Tablosu gösteren verilerin özetlendiği bilgilere yer verilmiştir.

Üniversite bütçesinin hazırlama süreci, gerçekleşen harcamaların ardından hesap verme sorumluluğu ile bunların denetimi, kaynakların ekonomik, verimli ve etkin kullanılması gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. Sayıştay tarafından yapılacak dış denetim ile iç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmesi beklenen uluslararası standartlarda oluşturulmuş iç denetim faaliyetleri ile üniversitenin yönetiminin ne kadar başarılı, güven veren ve hesap verme sorumluluğu altında bir zemine oturtulduğu anlaşılmıştır.

İç denetim faaliyetleri ile faaliyet raporlarında yer alan olayları sadece mali olaylar ile kısıtlamayıp mali olmayan iş ve işlemlerinde yani kurumun bütününe kapsayan, danışmanlık yapma, güven sağlama ve kuruma değer katma gibi unsurları da göz önüne serdiği anlaşılmıştır.

3.3.3 İstanbul Büyükşehir Belediyesi Değerlendirilmesi

Yerel yönetim bütçesi kapsamında yer alan belediye düzeyindeki incelediğimiz İstanbul Büyükşehir Belediyesi çeşitli yıllardaki faaliyet raporlarından sunmuş olduğumu mali yapının saydamlığına ilişkin örnekler ile;

* İç Kontrol Eylem Planına dahil veriler

* Ön Mali Kontrole ilişkin veriler

* 2017 yılı İBB Bilançosu

* 2017 yılı Faaliyet Raporu kapsamında gelir bütçesi

* 2017 yılı Gider Gerçekleştirme Tutarlarının Toplam Gerçekleştirme İçindeki Oransal Dağılımı

*2017 yılı Gider Bütçesini gösteren verilerin özetlendiği bilgilere yer verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile birlikte hem kamu mali yönetimi alanında hem de kamusal yönetim alanında meydana gelen en somut neticelerden biri saydamlık ve hesap verilebilirliktir. İç denetim faaliyetlerinin faaliyet

raporları vasıtasıyla kurumlardaki saydamlık yapısını geliştirdiği ve hesap verilebilirlik kavramını pekiştirme yolunda ciddi ilerlemeler kaydedildiği görülmüştür



SONUÇ

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu yönetiminde yeni bir denetim anlayışı belirginleşmiş ve klasik denetim anlayışından modern anlayışa geçilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetimi alanında uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uyum sağlamak amacıyla çıkarılmış olup, kamu mali yönetiminde oldukça değişiklik meydana gelmiştir. Bundan sonraki aşamalarda Türkiye’nin kamu mali yönetim sistemi uluslararası standartlar doğrultusunda yeniden şekil almıştır. Artık kurumlar gelirlerini, bu gelirleri sağladıkları kaynakları ve bu kaynakları nasıl kullandıklarını açık bir şekilde kamuoyu ile paylaşmak durumunda kalmışlardır.

Hesap verme sorumluluğu ile kamu yönetiminin verimliliği artmaktadır. Kamu kurumları tarafından verilen hizmetlerin performansları hakkında ne kadar etkin ve verimli oldukları konusunda daha özverili çalışmalar bu şekilde gerçekleştirilir. Kamu idareleri mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik için gerekli bilgileri mali raporlama ile özetlemekte ve paylaşmaktadırlar. Dolayısıyla, hazırlanan ve paylaşılan mali tabloların eksiksiz ve gerçekçi bilgileri içermesi hem kamuya olan güvenilirliğin artması hem de mali performansların değerlendirilmesi konusunda oldukça büyük önem taşır.

Uzun yıllardır Türkiye için gelişerek ve güncellenerek yapılmaya devam eden reform çalışmalarının istenilen düzeye ulaşması için iç denetim faaliyetleri yaygınlaştırılmalı ve daha da etkili, verimli, şeffaf ve hesap verilebilir bir yapı oluşturularak ilerleme sağlanmalıdır. Bu süreçte geçmişten günümüze yeni kamu mali yönetimimiz incelendiğinde kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetimin temelini oluşturan kavramların ne denli önemli olduğu çalışmamız sonucunda kurumların faaliyet raporlarını şeffaf bir şekilde hazırlayarak açıklık felsefesi ile kamuoyu ile paylaştıkları anlaşılmıştır. Bu şekilde artık kurumlar mali yapılarındaki her türlü değişimi yıllık olarak hesap verme sorumluluğu çerçevesinde paylaşmış olmaktadır.

Kamu mali yönetim sistemimiz; faaliyet raporları, stratejik planlama, kamu görevlileri etik kanunu, mali saydamlık, bilgi edinme, iç kontrol ve iç denetim standartları ve dış denetim gibi kamusal alanda daha da gelişmemizi sağlayarak denetim mekanizmasının etkin ve verimli uygulanmasına bağlı olacaktır.

İç denetim faaliyetleri ile harcama sonrası sorumluların belirlenmesi, hesap verilebilirliğin artırılması ve etkin bir yönetim sistemine erişilmesine olanak sağlayacaktır. Oluşturulan bu yeni yönetimi anlayışı ile artık kamu kaynaklarının hukuka uygun, saydam ve hesap verilebilir bir kurumsal yapının kurulduğu ancak bunun geliştirilmesi gerektiği bunlara ek olarak kurumlardan beklenen mali performansların net bir şekilde belirtilmesi gerektiği düşünülmektedir. İncelemiş olduğumuz Avrupa Birliği üyesi ülkelerin iç denetim anlayışlarında bazı farklılıkların görülse de yine hesap verilebilir şeffaf bir anlayışla iç denetim faaliyetlerinin sürdüğü anlaşılmıştır..

Seçilen üç kamu kurumunun faaliyet raporlarından örnekler verme doğrultusunda bir çalışma gerçekleştirerek;

Kamu İdareleri Tarafından Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkındaki Yönetmeliğin 15. Maddesi iç denetim faaliyetleri için yol gösterici olduğu ve kamu kurumlarının bunu dikkate alarak mali saydamlığın ön plana çıkarılmak istendiği vurgulanmıştır.

İlgili Yönetmeliğin 15. Maddesi bizlere; faaliyet raporlarını, merkezi yönetim bütçesinin gelir ve giderlerindeki sapmalar, borçlanmaya ilişkin bilgiler, yılsonu varlık ve yükümlülükler, ödenek aktarmaları, stratejik plan ve performans esaslı bütçeleme hakkında bilgiler ve mali yapıya ilişkin bilgiler sunmasını gerektiğini göstermektedir.

İç denetim faaliyetleri;

-Kamu kaynaklarının etkin kullanımı ve stratejik öncelikler kapsamında dağıtımı

-Mali disiplinin sağlanması

-Kaynakların verimli kullanımının sağlanması

-Hesap verme sorumluluğunun sağlanması gibi hususlarda ülkemizin kurum ve kuruluşlarının yapılarında dolaylı ya da dolaysız önemli değişikliklere neden olmuştur.

Küresel gelişmeler ile teknolojik gelişmelerin sonucu, mali saydamlığa ulaşmada iç denetçinin etkisi de kamu yönetimi alanında incelenmelidir. İç denetimi gerçekleştirecek olan iç denetçiler istenilen hedeflere ulaşılmasında önemli mesafeler kat etmek için sürekli kendilerini geliştirmeli, uluslararası standartlara kesintisiz uyum sağlamalıdır. Hem yerli yatırımcıların hem uluslararası yatırımcının hem de vatandaşlarımızın kurumlara güveninin devamlılığı için ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından mali saydamlığa aynı şekilde önem verilmeye devam edilmeli

KAYNAKÇA

- Akçay, Serkan: **“Kamu Sektörü'nde İç Denetim'in Etkinliğinin Ölçülebilmesi ve Belediyeler Üzerine bir Uygulama”**, Doktora tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2012.
- Akgül Ataman, Başak: **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitapevi, 2000.
- Aksoy, Tamer: **Tüm Yönleri ile Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, 2002.
- Aksoy, Tamer: **Tüm Yönleri ile Denetim AB ile Müzakere Uyum Sürecinde Yeni Bir Paradigma**, Yetkin Yayınları, 2006.
- Aktaş, Ramazan: **“İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi”**, **Mali Hukuk Dergisi**, 2008, Sayı: 132, s.3-12.
- Alikadioğulları, Arzu: **“Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Arttırılması İç Kontrol Uygulamaları”**, Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara, 2010.
- Aracagök, Sait M., Ertan Erüz: **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2006.
- Arı, Nihat: **“Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) İncelenmesi”**, **Denetişim**, 9, 2012.
- Avrupa Komisyonu: **Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of PIFC**.
- Babayeva, Leyla: **“Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları, Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması”**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2011.
- Bakır, Mehmet: **Denetim**, 1. bs., Dilara Yayıncılık.

- Başpınar, Ahmet: “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 151, Temmuz-Aralık 2006, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/m/151/151-AhmetBaspinar.pdf.
- Baykara, S. Tunahan: **Denetişim Dergisi**, 2014, s.14
(<http://asosindex.com/cache/articles/oecd-ulkelerinde-ic-denetim-f77564.pdf>).
- Bircan, Nuray: “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Üniversitelerde İç Denetim”, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2014.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü: Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma, Tarihçe, Ankara 2018, <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html>.
- Candan, Ekrem: “Kamu Mali Yönetim ve kontrol Sisteminde Dönüşüm Beklenen Bir Fonksiyon: Dış Denetim ve Sayıştay”, **Denetişim**, 2009, Sayı: 2.
- Candan, Ekrem: “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz”, **Denetişim**, 9, 2012.
- Candan, Ekrem: “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz (II)”, **Denetişim**, 10, 2012.
- Cankar, İsa: “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 61, 2006.
- Çatıkkaş,, Özgür: “İşletmelerde Mali Tablo Hileleri”, **Denetişim**, 8, 2011.
- Çınar, Fadime: “Hesap Verilebilirlik İlkesi İle Kurumsal Performans İlişkisinde Paydaş Katılımının Rolü; Hastane İşletmelerinde Bir Uygulama”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner**

- Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 13, 2015, ss.12-30,
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/214122>.
- Demirbaş, Mahmut: “İç Kontrol ve İç denetim Faaliyetleri Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2004, sayı 7, s.167-190.
- Diamond, Jack: The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective, IMF Working paper, 2002.
- Durmuş, Cem Niyazi, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında**
Oktay Taş: **Denetim**, Alfa Yayınları, 2008.
- Ekiz, İbrahim: “Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetimi Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Erkan, Mehmet,
Serkan Özdemir,
Mehtap Karakoç: “Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XII, Sayı I, 2010, ss.85-109,
http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12_1/4.pdf.
- Eroğlu, Erdal,
Tolga Demirbaş: “Mali Saydamlığın Önemi ve Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 20 (1), Nisan 2016, ss.287-312,
<https://www.researchgate.net/publication/318015016> .
- Günşen, M. Hulusi: “Örnek Bir İç Denetim Uygulaması: Tedavi Sürecinin Faturalandırılması Süreci”, **Denetişim**, 9, 2012.
- Gönülaçar, Şener: “İç Denetim Serecamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 135, Mayıs-Haziran.

- Güredin, Ersin: **Denetim**, 10. bs., Beta Yayıncılık, 2000.
- Gürkan, Nazmi Zarifi: “Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2009.
- Işık, Hüseyin: “Amacı, Sistematığı, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme”, **Bütçe Dünyası**, Sayı: 17.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu: 2016 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Kasım 2017, Ankara.
- İDKK: 2011 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Şubat 2012.
- İstanbul Üniversitesi: 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu, Şubat 2017.
- İstanbul Üniversitesi: 2017 Mali Yılı İdare Faaliyet Raporu, Şubat 2018.
- İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı: 2017 Mali Yılı İdare Faaliyet Raporu, Şubat 2018.
- KopitsGeorge,CraigJon: **Transparency in Government Operation**, IMF, Washington DC, January, 1998,
- Kalkınma Bakanlığı: Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, Haziran 2006.
- Kanca, Osman Cenk: “5018 Sayılı Kanun üzerine Değerlendirme”, **Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2017, ss.493-505, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/324911>.
- Karakara, Gencay "Coso Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Performansla Uyumlaştırılmasına İlişkin Düzenleme Çerçevesinde Getirilen Güncellemeler",**Denetişim**,18,2018

- Karaaslan, Erkan: “Kamu Harcamalarında Denetim”, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar Dergisi**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2006, s.315-350.
- Kartal, Fikret: “Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları”, **Maliye Finans Yazıları**, Yıl 27, Sayı 99, İstanbul, 2013.
- Kavut, Lerzan,
Oktaş Taş,
Tuba Şavlı: **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, yayın no: 130, 2009.
- Kahyaoğlu, S. Bozkuş: “Modern İç Denetim İle Değer Yaratmak”, **Denetişim**, 9, 2012.
- Kaya, Bertan: “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Oluşturma Faaliyetlerinde İç Denetçilerin Üstlenebilecekleri rol ve Sorumluluklar”, **Denetişim**, 11, 2013.
- Kaya, Kübra: “Kamu Kurumlarında İç Denetim ve Bir Anket Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2016.
- Kepekçi, Celal: **Denetim**, Siyasal Kitapevi, 2000.
- Kılıç, Metin,
Kırdı, Işıl: “Kurumsal Yönetim ve Derecelendirme Süreci”, **Denetişim**
“Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü”, **Denetişim**, s.8, 2011.
- Kırılmaz, Muhammet,
Filiz Atak: Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları.
- Korkmaz, Umut: “İç Denetim Standartları”, **Bütçe Dünyası**, Cilt 2, sayı 24, 2007.
- Hazine ve Maliye

- Bakanlığı: İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ikincil%20Duzey%20Mevzuat/IDKK_Calisma_Usul_ve_Esaslari.aspx.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, <https://www.icisleri.gov.tr/kurumlar/icisleri.gov.tr/IcSite/diab/sstrateji/kamuickontrolstandartlari.pdf>.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı: **Performans Programı Hazırlama Rehberi**, Mayıs 2009.
- Mantar, Ayla: “İç Denetim Sürecinin Kontrol Faaliyetleri Üzerindeki Rolü: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2013
- Moeller, Robert: **Brink’s Modern Internal Auditing**, 6. ed., JohnWiley&Sons, ABD.
- Okumuş, M. Didem: “Avrupa Birliğinde İç Denetim”, Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Uzmanlık Tezi, Ankara, 2010.
- Okur, Yaşar: **Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi**, 1. bs., Nobel Yayın Dağıtım, 2007.
- Önal, Ahmet: “Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim ve İç Denetim”, **Denetişim**, 10, 2012.
- Örenay, Hami: “Teftiş ve Denetim Kavramları ve Denetimin Yeniden Yapılanması”, **Denetişim**, 9, 2012.
- Özer, Hüseyin: **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay Yayınları, 1997.
- Pehlivanlı, Davut: “Denetim Yaklaşımlarından Butik Denetime”, **Denetişim**, 8, 2011.
- Pickett, K.H. Spencer: **The Internal Auditing Handbook**, second ed., 2000.

Pickett, K.H. Spencer: **“The Internal Auditor At Work”**, A Practical Guide to Everyday Challenges, ABD, 2004.

Polatoğlu, Aykut: **Türk Kamu Yönetimi Güncel ve Eleştirel Bir Yaklaşım**, 1. bs., Lefkoşa, Yakındoğu Üniversitesi Yayınları, 2009.

Sandal, Ahmet: “Avrupa Birliğinde Performans Denetimi”, **Denetim**, 8, 2011.

Sarıbuğday, Hüseyin: “Kamu kurumlarında İç Denetim Sistemin Yapısı ve Mali Denetim: Bir Örnek Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013.

Sarıkaya, Rasim: “Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul**, 2008.

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

Şahin, Elif Ayşe: **İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi**, Seçkin Yayınları, 2011.

T.C. Başbakanlık: **1997/7 Sayılı Genelge.**

İç Denetim Birimi Baş.: <http://www.icdenetim.gov.tr/tr/faaliyet-raporlari>.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi,
Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, t.y.,
<https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666,ustyonpdf.pdf?0>.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: Birincil Düzey Mevzuat, İç Denetim Koordinasyon Kurulu,
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/BirincilDuzey.aspx>.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: İkincil Düzey Mevzuat, İç Denetim Koordinasyon Kurulu,
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/IkincilDuzey.aspx>.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: Üçüncül Düzey Mevzuat,
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/ucunculDuzey.aspx>.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi,**
Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları
Hakkında Yönetmelik,
http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ikincil%20Duzey%20Mevzuat/IDKK_Calisma_Usul_ve_Esaslari.aspx.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği,
<https://www.icisleri.gov.tr/kurumlar/icisleri.gov.tr/IcSite/diab/sstrateji/kamuickontrolstandartlari.pdf>.

TİDE:

İç Denetim Terimler Sözlüğü, IIA Uluslararası Mesleki
Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) (IPPF) / Standartlar, Ocak
2011, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf>.

TİDE:

İç Denetim: Güvence, İçgörü ve Nesnellik, IIA Uluslararası İç
Denetçiler Enstitüsü, t.y.,
https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_Degeri_Detay.pdf.

- Tok, Pınar: “Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik”, Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla 2010,
- Tutar, Hasan,
Mehmet Altınöz: “Hesap Verebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun Alanları: Eleştirel Bir Analiz”, **Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 15, 2017, ss.225-248, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/326774>.
- TÜSİAD: Yönetim Kurullarında İç denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru, Mayıs 2008, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/12_soruda_ic_denetim.pdf.
- UDHB: İç Denetim Terimleri Sözlüğü, <http://udhb.gov.tr/doc/icdenetim/terim.pdf>.
- Ulusoy, Yasin: “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, 2015.
- Uzunay, Vildan: Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2007, Ankara.
- Ünlü, Volkan: “Kamu İç Denetiminde Kalite İçin Dönemsel Gözden Geçirme Faaliyeti”, **Denetişim**, 11, 2013.
- Yeltekin, Turan: “Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Üniversitelerde İç Denetim: Harran Üniversitesi Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlıurfa, 2018.
- Yeşilyurt, Kerem: Dışişleri Bakanlığı, **Denetişim Dergisi**, 2014-2015, s.12-15 [http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208743,\(cevrimiçi\),12.12.2018](http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208743,(cevrimiçi),12.12.2018)

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- Başpınar, Ahmet: “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, **Maliye Dergisi**, Sayı 151, Temmuz-Aralık 2006, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/m/151/151-AhmetBaspinar.pdf,(çevrimiçi),01.02.2019.
- Bozkurt,Paşa : "Denetim Kavramı ve Denetişim Alanındaki Gelişmeler',(çevrimiçi),<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208780>,28.10.2018.
- Çınar, Fadime: “Hesap Verilebilirlik İlkesi İle Kurumsal Performans İlişkinde Paydaş Katılımının Rolü; Hastane İşletmelerinde Bir Uygulama”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 13, 2015, ss.12-30, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/214122>. (çevrimiçi),12.01.2019.
- Tolga Demirbaş: Yönetiminin Mali Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 20 (1), Nisan 2016,s.287-312,(çevrimiçi) <https://www.researchgate.net/publication/318015016> .27.11.2019

Mehtap Karakoç: **İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XII, Sayı I, 2010, ss.85-109, (çevrimiçi)http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12_1/4.pdf.16.10.2018.

İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı : İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu, (Çevrimiçi),<https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/5/IBB-FAALIYET-RAPORU-2017-v3.pdf>, s.31- 32. (çevrimiçi),10.04.2019.

İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı : İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 2018 Yılı İdare Faaliyet Raporu, <https://www.ibb.istanbul/Uploads/2019/5/IBB-FAALIYET-RAPORU-2018-v3.pdf>,s.21(çevrimiçi),10.04.2019.

İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı : İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 2017 Yılı İdare Faaliyet Raporu, <https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/4/2017-iBB-Faaliyet-Raporu.pdf>(çevrimiçi),10.04.2019

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: Hazine ve Maliye Bakanlığı 2017 yılı Faaliyet Raporu, (Çevrimiçi), <https://kontrol.bumko.gov.tr>, 04.04.2019. s.74-77.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: **Birincil Düzey Mevzuat**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/BirincilDuzey.aspx>. (çevrimiçi),02.01.2019.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: **İkincil Düzey Mevzuat**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu,
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/IkincilDuzey.aspx>.
(çevrimiçi),02.01.2019

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: **Üçüncül Düzey Mevzuat**, İç Denetim Koordinasyon Kurulu,
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/ucunculDuzey.aspx>.
(çevrimiçi),02.01.2019.

Hazine ve Maliye

Bakanlığı: **'Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma'**,
<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,7061/merkezi-uyumlastirma.html>, (çevrimiçi),04.04.2019.

TİDE: İç Denetim Terimler Sözlüğü, **IIA Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) (IPPF)** / Standartlar, Ocak 2011,
<https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IcDenetimTerimlerSozlugu.pdf>. (çevrimiçi),02.01.2018.

TİDE: İç Denetim: Güvence, İçgörü ve Nesnellik, **IIA Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü**, t.y.,
https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/IIA_Ic_Denetimin_Paydaslar_Icin_Degeri_Detay.pdf. (çevrimiçi),29.10.2018.

TİDE: 'Mesleki Uygulamalar Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç denetim Standartları', **IIA Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü**, <https://tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>, (çevrimiçi),02.01.2019.

Kanca, Osman Cenk: “5018 Sayılı Kanun üzerine Değerlendirme”, **Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2017, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/324911>.
05.12.2018

Yeşilyurt, Kerem: Dışışleri Bakanlığı, **Denetişim Dergisi**, 2014-2015, s.12-15 (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208743>).
(çevrimiçi),06.12.2018

Mehmet Altınöz: Alanları: Eleştirel Bir Analiz”, **Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 15, 2017, ss.225-248, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/326774>.
(çevrimiçi),08.11.2018.

TÜSİAD: **Yönetim Kurullarında İç denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, Mayıs 2008, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/12_soruda_ic_denetim.pdf (çevrimiçi),20.12.2018.

UDHB: **İç Denetim Terimleri Sözlüğü**, <http://udhb.gov.tr/doc/icdenetim/terim.pdf>.
(çevrimiçi),07.11.2018

Hacı Bayram

Çolak: "5018 Sayılı Yasa Kurumsal Kontrol Konusunda Neler Getiriyor"<http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/78-makale22>(çevrimiçi),06.03.2019.

İDKK: "2017-2019 dönemi kamu iç denetim strateji belgesinin kabul edilmesine dair karar"
<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2017-2019StratejiBelgesi.pdf>

INTOSAI : <http://www.intosai.org/about-us.html>, (çevrimiçi),08.11.2018

İSTANBUL

ÜNİVERSİTESİ: 2018 yılı Faaliyet Raporu,
[http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2018-yili-idare-faaliyet-raporu-Subat 2018](http://icdenetim.istanbul.edu.tr/tr/duyuru/2018-yili-idare-faaliyet-raporu-Subat%202018), (çevrimiçi),06.04.2019

İç Denetim Birim

Başkanlığı: <http://www.icdenetim.gov.tr/tr/faaliyet-raporlari>.
(çevrimiçi),01.11.2018.

Erdi Altay:

'MuhasebeDenetimi'

[https://erdialtay.wordpress.com/tag/sinirli-denetim/\(çevrimiçi\),12.12.2018.](https://erdialtay.wordpress.com/tag/sinirli-denetim/(çevrimiçi),12.12.2018.)

COSO:

'Guidance on İnternal Control'

<https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>, (çevrimiçi),01.11.2018

SAYIŞTAY

BAŞKANLIĞI :

'Sayıştayın Görevleri' (çevrimiçi)

<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=73>,01.11.2018

SAYIŞTAY

BAŞKANLIĞI :

'Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standatları'

<https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/>

[yayinlar/issai.pdf](#),(çevrimiçi)06.01.2019.

TBMM Başkanlığı:

'Kamu Mali Yönetim El Kitabı'(çevrimiçi),

<https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/>

[Kamu Mali Yonetimi El Kitabı.pdf](#), 08.01.2019.

