T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
AB VE DIŞ İLİŞKİLER DAİRESİ BAŞKANLIĞI

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE İÇ DENETİM SİSTEMİ

Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı

Araştırma ve İnceleme Serisi: 2

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE İÇ DENETİM SİSTEMİ

M. Didem DOĞMUŞ

05.12.1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre bu eserin bütün yayın, tercüme ve iktibas hakları, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı'na aittir. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı ilgili yasanın hükümlerine göre, izin olmaksızın çoğaltılamaz, yazılı, sözlü, görsel-işitsel kitle iletişim araçları yoluyla yayınlanamaz, depolanamaz, kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz.
Yayının içeriğinden yazar sorumludur.

Ankara, 2010

Tasarım: İvme
0312 210 67 01

Sunuş

Ülkemiz son yıllarda gösterdiği ekonomik ve siyasi atılım ile dünya ekonomik, siyasi ve kültürel gündeminin en sıcak ve renkli tartışmalarına konu olan, uluslararası camianın ilgi ve dikkat ile izlediği bir ülke konumundadır. Dünyanın bizi yakından ve büyük bir ilgi ile izlediği bu ortamda ülkemiz de özellikle 2000'li yılların başından bu yana izlenen çok yönlü dış politika ile bölge ve dünya meselelerine daha aktif katılım sağlayan bir ülke haline gelmiştir.

Bu durumun bir yansıması olarak, Bakanlığımızın uluslararası ekonomik ilişkilerinde de büyük bir artış ve dinamizm gözlenmektedir. 2005 yılında başlayan Türkiye -Avrupa Birliği katılım müzakerelerinin 35 başlığından dördü Bakanlığımız koordinatörlüğünde yürütülmektedir. Öte yandan, Bakanlığımızı ziyaret eden yabancı heyet sayısı, ekonomik ve mali konulara ilişkin olarak diğer ülkelerden gelen işbirliği talepleri ve uluslararası kuruluşlar tarafından yürütülen çalışmalara sağlanan katkılarda da gözle görülür bir artış yaşanmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın görev ve faaliyet alanını ilgilendiren konularda ikili ve çok taraflı yurtdışı münasebetler ve AB ile ilgili hususlardaki çalışmaları yürütmekle görevli olan AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, araştırmacı, üretken ve paylaşımcı bir temelde Bakanlık birimleri ve ilgili diğer paydaşlar arasında koordinasyon, danışmanlık ve bilgilendirme hizmetlerini etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirmeyi temel ilke olarak benimsemiştir. Bu temel ilke doğrultusunda, Maliye Bakanlığı'nın tüm ulusal ve uluslararası platformlarda aktif ve öncü bir kurum olarak yer alması öncelikli hedefimizdir.

İçinde bulunduğumuz dönemde, bilgi, iletişim ve ulaştırma sektörlerinde yaşanan gelişmeler neticesinde mesafeler küçülmüş, kıtalar, bölgeler ve ülkeler arası etkileşimin hızı daha önceki dönemlere kıyasla çarpıcı şekilde artmıştır. Bu süreçte bilgi günümüzün en önemli zenginliği haline gelirken, küresel ekonomi ve siyaset gündemini yakından takip eden, araştıran ve inceleyen ülkelerin diğerlerine kıyasla bir adım öne çıktığı görülmektedir.

Yaşanan bu gelişmeler çerçevesinde, Bakanlığımızca 2007 yılından bu yana sürdürülen aylık bülten çalışmasına ilişkin olarak aldığımız olumlu eleştiriler Başkanlığımızı bu alanda yeni bir çalışma yapmaya teşvik etmiştir. Bu çerçevede başlattığımız AB ve dünya ekonomisini şekillendiren konularda hazırlanan makalelerden oluşan Araştırma ve İnceleme Serisinin tüm kesimler için faydalı ve aydınlatıcı olmasını dilerim.

Pelin KUZEY
Başkan V.
AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı

YAZARIN ÖZGEÇMİŞİ

M. Didem DOĞMUŞ

1982 yılında Çorum'da doğdu. 2004 yılında Orta Doğu Teknik Üniversitesi (ODTÜ) İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümünü ikincilikle bitirdi. Aynı yıl ODTÜ İİBF İktisat Bölümünde "İktisat Politikası" alanında yan dal programını tamamladı. 2005 yılı Kasım ayında Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı'nda Avrupa Birliği Uzman Yardımcısı olarak göreve başladı. Ankara Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Merkezi (ATAUM) tarafından düzenlenen "Avrupa Birliği Temel Eğitim", "Avrupa Birliği Uzmanlık Eğitimi" ve "Avrupa Birliği Müzakere ve İletişim Teknikleri" kurslarına katılım sağladı. 2008 yılı Ekim ayında "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de İç Denetim Sistemi" başlıklı tez çalışmasını tamamlayarak AB Uzmanı oldu. AB Uzman Yardımcılığı ve Uzmanlığı döneminde Mali Kontrol faslı ile Sosyal Politika ve İstihdam faslında çalıştı. ODTÜ İİBF Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümündeki yüksek lisans eğitimini, 2009 yılında Sosyal Politika alanında yazmış olduğu "Açık Koordinasyon Metodu Etkin Bir Politika Aracı Mıdır?" başlıklı bitirme projesi ile tamamladı. Yazar İngilizce bilmektedir.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ **7**

1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KAMU İÇ MALİ KONTROLÜ **9**
1.1 Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK) ve Temel Bileşenleri 12
1.1.1 Mali Yönetim ve Kontrol 13
1.1.2 İç Denetim 15
1.1.3 Merkezi Uyumlaştırma Birimi 15
1.2 Dış Denetim 17

2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KİMK ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİM **18**
2.1 İç Denetim 20
2.1.1 İç Denetimin Unsurları 20
2.1.2 İç Denetimin Kapsamı ve Türleri 26
2.1.3 İç Denetimin İç Kontrol ve Dış Denetimle İlişkisi ve Teftişle Ayrımı 28
2.1.4 İç Denetim Süreci 34
2.1.5 İç Denetim Standartları 36
2.2 İç Denetçi 37
2.2.1 İç Denetçinin Özellikleri 39
2.2.2 İç Denetçinin Görevleri 41
2.3 Merkezi Uyumlaştırma Birimi 42
2.4 Komisyon'da İç Denetim 43
2.4.1 AB'de İç Kontrol Kavramının Gelişimi ve Komisyon Reformu 43
2.4.2 Komisyon'da İç Denetim Sisteminin Oluşumuna İlişkin Düzenlemeler 45

SONUÇ **50**

KAYNAKÇA **52**

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE İÇ DENETİM SİSTEMİ

Giriş

Kamu yönetimi reform çalışmaları, son yıllarda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) üyesi birçok ülkenin gündemini meşgul etmeye başlamıştır. Reform çalışmaları çerçevesinde iyi yönetişim, hesap verme sorumluluğu, saydamlık, etkililik, ekonomiklik, verimlilik gibi kavramlar ön plana çıkmıştır. Kamu yönetimi anlayışında yaşanan bu değişimin çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Vatandaşların daha iyi ve daha kaliteli kamu hizmeti talepleri, vatandaşların bu talepleri karşısında devletlerin de sınırlı kaynaklarla artan kamu hizmetlerine bağlı olarak kaynakların daha akıcı ve rasyonel olarak kullanılması gereği ile karşı karşıya kalmaları hükümetlerin geleneksel yönetim anlayışlarını terk ederek yerlerine daha verimli, etkin ve yenilikçi yönetim yaklaşımları bulma arayışına itmiştir.[1] Bunların yanı sıra, vatandaşların ve hükümetlerin kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı ve kamu hizmetlerinin etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde sunulup sunulmadığını bilme istekleri, reform çalışmalarına temel teşkil etmiştir.

Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde ve kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespitinde ise kontrol ve denetim mekanizmaları çok önemli bir işleve sahiptir. Kamunun yeniden yapılandırılması çalışmalarında son yıllarda hâkim olmaya başlayan saydam ve hesap verebilir kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde kontrol ve denetim mekanizmalarında da bir değişim yaşanmış; iş ve işlem öncesi kontrolden iş ve işlem sonrası kontrole geçiş ve iç kontrole ilişkin süreçlerin güçlendirilmesi yönünde bir dönüşüm yaşanmaya başlamıştır.[2] Bu çerçevede, yeni sistemde özellikle hesap verebilirliğin temininde iç denetim sistemi de büyük önem kazanmıştır.

Öncelikle özel sektör kuruluşları tarafından benimsenerek çağdaş yönetim anlayışında yerini alan iç denetim faaliyetinin kamu sektörüne uyarlanması; özellikle özel sektörün iç denetimden sağladığı kurumsal kazanımların anlamlı ve somut olarak ortaya çıkması ile birlikte hızlanmıştır.

---

[1] Mustafa Lamba, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri", (yüksek lisans tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Haziran 2006), ss. 1-4, 24.

[2] Sait Arcagök ve Ertan Erüz, **Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Yayınları, 2006, s.141.

Aynı zamanda kamu sektörü bünyesinde gerçekleştirilen denetim sürecinin aşırı merkeziyetçi bir yapı ile teşekkül ettirilmesi sonucunda, birçok faaliyet alanının denetim dışında kalması, denetim kapsamındaki işlem ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden uzun bir zaman sonra denetim yapılması gibi nedenler modern anlamda iç denetim sisteminin kamu sektöründe benimsenmesine hız katmıştır.[3] Bunun yanı sıra, hesap verebilirlik ve kamu sektörü performansının artmasına yönelik artan dış taleplere karşı yöneticiler iç denetim prosedürleriyle kendilerini koruma ihtiyacı hissetmişlerdir.[4]

İç denetim; Avrupa Birliği (AB) Komisyonu, Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler (BM), NATO, OECD, Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemidir.[5]

AB'de mali kontrol ve iç denetimin amacı vergi mükellefine/ vatandaşa, Topluluk fonlarının Topluluk hedeflerine uygun bir şekilde yönetildiği ve harcandığı ve politikaları yönlendiren genel ve sektörel düzenlemelerin izlendiği konusunda güvence sağlamaktır.[6] AB; Üye Devletlerinin iç kontrol, iç denetim ve dış denetim alanında uluslararası standartlar ile uluslararası en iyi uygulamaları benimsemelerini sağlamak ve AB fonlarını korumak için Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK) konusu ile yakından ilgilenmektedir. AB fonlarının kullanımına ilişkin dolandırıcılığın azaltılmasını, bürokrasinin ve keyfiliğin ortadan kaldırılmasını ve şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin artırılmasını amaçlayan KİMK; farkındalık yaratma ve dolandırıcılığın önlenmesi alanında pek çok kavramsal, yasal ve örgütsel eylem noktasında faaliyet göstermektedir. [7]

Bu çalışmada AB'de iç denetim sisteminin ele alınması amaçlanmaktadır. İç denetim, Avrupa Komisyonunca oluşturulan KİMK sisteminin temel bileşenlerinden birini oluşturmaktadır. Bu çerçevede, çalışmada öncelikle KİMK konusu ele alınarak üç temel bileşeni hakkında bilgi verilecektir. Ardından, KİMK çerçevesinde oluşturulan iç denetim sistemine değinilecek; bu kapsamda iç denetimin unsurlarından, kapsam ve türlerinden, iç kontrol ve dış denetimle ilişkisinden ve teftişle ayrımından

---

[3] Umut Korkmaz, "Kamuda İç Denetim", **Bütçe Dünyası**, C.II, Sayı.25 (Bahar 2007), ss.6-7

[4] Jack Diamond, **The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective**, IMF Working Paper, WP/02/94, 2002, p.4.

[5] Ahmet Başpınar, "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", **Maliye Dergisi**, Sayı.151 (Temmuz-Aralık 2006), s.24.

[6] OECD, SIGMA Papers No.19: **Effects on European Union Accession Part 1: Budgeting and Financial Control** , OCDE/GD (97), p.146.

[7] Robert de Koning, **Public Internal Financial Control**, Belgium, 2007, pp.21-23.

ve iç denetim sürecinden bahsedilecektir. Bunların yanı sıra iç denetçilerin özellikleri ve görevleri, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Biriminin görev ve sorumlulukları ile Komisyon'da iç denetim sisteminin oluşumu hakkında da bilgiler verilecektir. Çalışma, genel bir değerlendirme ile sonlandırılacaktır.

1. Avrupa Birliği'nde Kamu İç Mali Kontrolü

Kontrol, bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, denetim ve denetlemektedir. Diğer bir ifadeyle bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakmaktır.[8] Kontrol ayrıca, idarenin her türlü faaliyetinin sonuçlarını tespit etmek ve değerlendirmek, elde edilen sonuçların önceden belirlenmiş olan yönetsel amaç ve hedeflere uygun olup olmadığını ölçmek ve bu yönde gerekli düzeltici tedbirleri almak şeklinde de tanımlanabilir.[9] Avrupa Komisyonu ise kontrolü "Bir kurumun ya da kamu fonlarından yararlanan yararlanıcıların (iç ya da dış) kontrolü" olarak tanımlamaktadır.[10] Bu bağlamda kontrol, denetimi de içeren geniş kapsamlı bir kavramdır.

İç kontrol, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi konusunda güvence sağlayan yönetim araçlarının bütününü ifade etmektedir. İç kontrol, aynı zamanda yönetim kontrolü[11] olarak da adlandırılmaktadır. İç kontrol sistem ve araçları, idarenin yönetimine dayatılan kural ve uygulamalar değil, idare yönetiminin amaç ve hedefleri gerçekleştirme konusunda ihtiyaç duyduğu mekanizmalardır.[12]

Genel olarak yönetim kontrolü (iç kontrol) terimi, kurum içerisinde özel bir birimden ziyade kurumsal faaliyetlerin sistem, süreç ve yöntemlerini ifade etmektedir.[13] Diğer bir ifadeyle, idarelerin amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için aldıkları tüm kararlar ve yaptıkları uygulamalar iç kontrolü oluşturmaktadır. Bu tanıma göre iç kontrol kavramı, sadece kontrol yapanları değil, üst yöneticiden en alt kademe çalışanlarına kadar tüm çalışanların rol aldığı bir süreci ifade etmektedir.[14]

---

[8] Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük (http://tdkterim.gov.tr/bts/)

[9] Ahmet Kesik, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi," **Kocaeli Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. IX, Sayı. 1 (2005), ss.97-98.

[10] European Commission, **Glosarry of Definitions used by the Commission in the Framework of PIFC,** Brussels, 2006.

[11] Avrupa Komisyonu yönetim kontrolünü "yönetim tarafından yapılan kontrol, mali kontrolü de kapsayan iç kontrol" şeklinde tanımlamaktadır.

[12] Arcagök, Erüz, s.141

[13] Alan Pratley, "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol", **Maliye Dergisi**, çev. M.Sait Arcagök ve Bahadır Yörük, Sayı.45 (2004), p.3.

[14] Arcagök, Erüz, s.142.

İç kontrol yönetimin sorumluluğu altındadır. Yani kontrol sistemini kurmak, işletmek, değerlendirmek idarenin görevidir.

İç kontrol sadece mali faaliyetleri değil idarenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır.[15]

İlk olarak özel sektörde uygulanmaya başlanılan ve giderek kamu sektöründe bir yönetim anlayışı olarak uygulaması yaygınlaşan iç kontrol kavramı ve anlayışı COSO[16] tarafından geliştirilmiştir. Bundan dolayı iç kontrol sistemi COSO modeli olarak da isimlendirilmektedir.[17] COSO iç kontrolü "Faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği ile kanun ve düzenlemelere uygunluk hedeflerinin gerçekleştirilmesine makul güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreç" olarak tanımlamaktadır.[18]

COSO modelinin 5 adet bileşeni bulunmaktadır; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme.

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur ve iç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi ve bunun yanı sıra üst yönetimin tavrı, başarılı bir iç kontrolün tesisinde büyük önem taşımaktadır.

Risk değerlendirmesi, kurumun hedeflerini gerçekleştirmelerini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir.

Kontrol faaliyetleri, risklerin üstesinden gelmek ve idarenin amaçlarını gerçekleştirmek için oluşturulan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri, amaçların gerçekleşmesine yönelik olarak önleyici ve aynı zamanda düzeltici olabilir.

Bilgi ve iletişim, iç kontrolün temel hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından yaşamsal önemdedir çünkü etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için, bir kurumun bütün

[15] Ibid, s.149.

[16] COSO (Committee on Sponsoring Organizations) 1985 yılında sahte mali raporlamanın nedenlerini araştırmak amacıyla kurulmuş bir özel sektör girişimidir. Kurucu başkanı James C. Treadway'den dolayı Treadway Komisyonu olarak da bilinmektedir. Özel sektör girişimi olmakla birlikte bu çatı altında iç kontrol düzenlemelerine yönelik önemli araştırmalar ve öneriler gerçekleştirilmiştir. COSO Raporu olarak da bilinen "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" Raporu, iç kontrol ile ilgili en temel kaynaktır.http://www.tusside.gov.tr/ickontrolnedir.html (01.10.2010)

[17] Arcagök, Erüz, s.142.

[18] COSO, **Internal Control Integrated Framework Executive Summary**, 2002.

kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır.

İzleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve isleyişinin izlenmesi ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir.[19]

COSO modeli; AB, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) gibi uluslararası/uluslarüstü kuruluşlar tarafından da kabul edilen bir iç kontrol sistemdir.

INTOSAI iç kontrolü "Bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul güvence sağlamak üzere tasarlanan tamamlayıcı bir süreçtir" şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanımda da vurgulandığı üzere iç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda mutlak değil "makul" güvence verir. Makul güvence, iç kontrolün maliyetinin ondan elde edilen yararı aşmaması demektir. Bu çerçevede makul güvence, belirsizliği ve riski[20] kimsenin kesinlikle öngöremediği ve gelecekle bağlantılı bir kavramı ifade eder.[21]

Avrupa Komisyonu ise iç kontrolü "İdarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür" şeklinde tanımlamaktadır.[22]

Mali kontrol genellikle iç kontrol/yönetim kontrolünün mali boyutu olarak anlaşılmaktadır. Ancak, Avrupa Komisyonu mali kontrole biraz farklı bir anlam yüklemektedir. Mali kontroller, *ex-ante* (harcama öncesi) ya da *ex-post* (harcama sonrası) kontroller olabilir. Bu çerçevede mali kontrol tanımı "iç mali kontrol" ve "dış denetim" konularını içermektedir.

---

[19] INTOSAI, **Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, çev. Baran Özeren, 2006, ss.15-37.

[20] Kamu kurumlarının karşılaştıkları bazı tipik risklere şunlar örnek verilebilir; düşük standartta hizmete yol açan inovasyon eksikliği; yolsuzluk veya kurala uygun olmayan kullanım nedeniyle fonların kaybı veya kötüye kullanımı; performansın ölçülmemesi; uygulamanın izlenmemesi; müteahhitlerin, partnerlerin veya diğer kamu kuruluşlarının hizmetleri gerektiği gibi sağlamalarındaki başarısızlıkları; hizmetleri gerektiği şekilde sağlayacak becerilerde ve kaynaklarda yetersizlik. (INTOSAI, Kurum Risk Yönetimi Hakkında Tamamlayıcı Ek Bilgiler, 2007, s.7)

[21] Ibid, s.6.

[22] European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control**.

Mali kontrol terimiyle denetim arasındaki fark ise mali kontrolün harcama öncesi ve sonrası kontrolleri kapsamakla birlikte denetimin harcama sonrası gerçekleşen bir faaliyet olmasıdır.[23]

1.1 Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK) ve Temel Bileşenleri

KİMK, AB genişleme sürecinde AB fonların kullanılması sırasında hem Birliğin hem de aday ülkelerin mali çıkarlarının korunması amacıyla; iç kontrol ortamlarını yeniden yapılandırmalarında ve kamu sektörü kontrol sistemlerini uluslararası standartlar ve AB en iyi uygulamalarıyla uyumlu hale getirmelerinde ülkelere bir model oluşturması amacıyla Avrupa Komisyonu tarafından geliştirilen bir kavramdır. Diğer bir deyişle KİMK, hükümetlere, gelir ve harcamacı kamu idarelerinde bir kontrol ortamı oluşturmaları konusunda rehber olacak bir yapısal modeli temsil etmektedir.[24]

KİMK Sisteminin açılımını yapmak gerekirse **Kamu** – kamu sektöründeki kontrol ve denetim faaliyetlerini; **İç** – Sayıştay, Parlamento ya da diğer kontrol kurumları yerine (merkezi ve âdem-i merkezi/yerel) kamu kurumlarının kendisi tarafından gerçekleştirilen kontrolleri; **Mali** – denetime/kontrole tabi işlemlerin (idari, yönetsel veya bütçesel) niteliğini; **Kontrol** – mali yönetimin tamamının kontrolüne yönelik faaliyetleri (harcama öncesi kontrol ve denetim dâhil) ve **Sistem** – kurumları, personeli, eğitimi, prosedürleri, metodolojiyi, raporlamayı, sorumlulukları, yaptırımları ve cezaları ifade etmektedir.[25]

Avrupa Komisyonu KİMK'i, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, sağlam mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik ilkelerine uymalarını sağlamak amacıyla yürütme tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlamaktadır. Bu yaklaşıma göre, kamu iç mali kontrolü, hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsamaktadır. Geniş anlamda iç kontrol anlamına gelen bu tanım, ön mali kontrolü ve harcama sonrası denetimi kapsamaktadır.[26] Diğer uluslararası kuruluşlar ile üye ülke uygulamalarında benimsenen "iç kontrol" tanımına karşılık gelen KİMK kavramı, sadece mali değil mali olmayan kontrol türünü (sistem, süreç denetimleri gibi) de kapsamaktadır.[27]

---

[23] PIFC Expert Group, **Internal Control Systems in Candidate Countries**, SIGMA, V. II (November 2004), p.9.
[24] European Commission, **Welcome to the World of PIFC**, Brussels, 2006, p.1.
[25] Robert de Koning, "PIFC in the Context of European Union Enlargement", **SIGMA Public Management Forum**, Volume VI (November/December 1999), p.5.
[26] European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of PIFC**.
[27] Kesik, s.98.

KİMK sistemleri, kamu fonlarının bütçe otoritesi (Hükümet, Parlamento gibi) tarafından belirlenen hedefler doğrultusunda kullanıldığına ilişkin makul güvence sağlamak amacıyla yeterli ve şeffaf metotları geliştirmeyi hedeflemektedir. Bunun yanı sıra KİMK, yolsuzluk ve dolandırıcılığın önlenmesinde (yeterli iç kontrol sistemlerin varlığını güvence altına almak yoluyla) de etkili bir araçtır. Kamu sektöründe, Parlamento ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen bir dış denetim bulunmaktadır. Hükümet ise Parlamentoya karşı politikalarının yönetilmesi, uygulanması ve kontrol edilmesinden (iç kontrol ve teftiş sistemlerinin işlemesinden) sorumludur. Dolayısıyla KİMK ile bir idarenin iç kontrol sorumluluğu kendisine verilirken, söz konusu kontrolün işleyişine ilişkin değerlendirme de Sayıştay tarafından yapılmaktadır.[28]

Uluslararası standartları ve AB en iyi uygulamalarını kapsayan KİMK'in üç temel bileşeni bulunmaktadır; mali yönetim ve kontrol (yönetsel hesap verebilirlik), fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim ve ilk iki bileşene yönelik standartlar ve metodolojiler geliştirmesi için Merkezi Uyumlaştırma Birimi. KİMK, iç kontrol ile iç denetimi COSO modelinde olduğu gibi bir kavram altında toplarken yeni bir unsur – iç kontrol ve denetim alanını uyumlaştırmaktan ve koordine etmekten sorumlu merkezi bir birim – eklemektedir. Bu çerçevede KİMK şu şekilde ifade edilebilir:

KİMK = İç kontrol (Mali Yönetim ve Kontrol + İç Denetim) + Merkezi Uyumlaştırma Birimi

Teftiş, bu eşitliğin dışında tutulmamıştır, Mali Yönetim ve Kontrol'ün bir parçasıdır ve harcama sonrası kontrol olarak adlandırılmaktadır. Bununla birlikte teftiş şikâyetlerin, yolsuzlukların ve usulsüzlüklerin araştırılması ile sınırlandırılmalı; harcama öncesi kontrol ve süreç kontrolü gibi standart kontrol faaliyetleri ile ilgilenmemelidir.[29]

1.1.1 Mali Yönetim ve Kontrol

Mali Yönetim ve Kontrol (MYK), KİMK için tanımlanmış bir kavram olmakla beraber temelde bütçenin hazırlanması, bütçenin dağıtımı, düzeltilmesi, muhasebesi, elektronik ödeme sistemleri, hazine nakit yönetimi, kamu borç yönetimi, kontrol vb konuları içeren "kamu harcama yönetimi" tanımı ve kapsamı ile örtüşmektedir. Ancak, KİMK'in bir unsuru olarak MYK'da vurgu daha çok gelir, harcama, varlık ve yükümlülüklere yönelik yönetim ve kontrol sistemleri üzerindedir. Örneğin bütçeleme ve muhasebeleştirme, MYK'nın kapsamı dışındadır. Bu konular Mali Kontrol faslının kapsamı dâhilinde olmayıp mali ve bütçesel hükümler faslının

[28] European Commission **Welcome to the World of PIFC**, p.5.
[29] de Koning, **Public Internal Financial Control,** pp.46-47.

konusunu oluşturmaktadır.[30]

Mali yönetim ve kontrol sistemi dar anlamda ön mali kontrolü; geniş anlamda ise ön mali kontrol ile birlikte süreç kontrolü, işlem sonrası kontrol, standart ve prosedürlerin belirlenmesi, kontrol listeleri ile kontrol öz değerlendirme formlarının oluşturulması, iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve mali yönetim ve kontrol rehberlerinin oluşturulmasını kapsamaktadır.[31]

MYK'nın anlaşılmasında kullanılan temel kavramlar yönetsel hesap verebilirlik, öz değerlendirme, risk değerlendirme ve risk yönetimidir.

Yönetsel hesap verebilirlik, kamu görevlilerinin kendi faaliyetlerine yönelik sorulara cevap verebilir olmaları ve kendilerine verilen yetkiyi kullanmalarından ötürü sorumlu tutulmaları gerekliliği anlamına gelmektedir. Yönetsel sorumluluk neticesinde yönetim sadece mali kararları vermekle kalmayıp, bu kararların kamunun yararına olacak şekilde uygulanmasından da sorumlu tutulmaktadır. Bunu teminen görev ayrılığı ilkesi (dört göz prensibi) uyarınca her bir kamu görevlisinin (harcama yetkilisi, mali kontrolör ve muhasebe yetkilisi) işi ikinci bir görevli tarafından gözden geçirilmelidir.[32]

Öz değerlendirme, kamu sektörü iç kontrol kültüründe yaşanan değişimin temel bir parçasıdır. Bu araç, mali yönetim sorumluluğu taşıyan yönetim ve personelin kendi faaliyetlerini değerlendirmeleri ve kabul edilmiş iç kontrol standartlarınca ortaya konulan hedeflere ulaşma konusundaki etkinliklerini ölçmeleri demektir.[33]

İç kontrolün bir diğer önemli unsuru *risk analizi ve risk yönetimidir*. Avrupa Komisyonu riski "İstenmeyen ya da olumsuz bir şekilde sonuçlanabilecek olay"; risk değerlendirmesini "Tüm mali yönetim ve kontrol sistemleri ve onlarla bağlantılı risklerin belirlenmesi"; risk yönetimini ise "Risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve izlenmesi süreçlerinin tümü ve riski kabul edilebilir ölçüde tutmak için gerekli kontrollerin uygulanması" olarak tanımlamaktadır.[34] Bu çerçevede Avrupa Komisyonuna göre risk yönetiminin amacı ne pahasına olursa olsun risklerden kaçınmak değil, risklerin belirlenmesi ve makul seviyede tutulmasını güvence altına almaktır. Risk yönetimi, kurumdaki tüm insanlar tarafından başarılmakta

---

[30] Ibid, p.51.
[31] Arcagök, Erüz, s.147.
[32] de Koning, **Public Internal Financial Control**, pp.53-54.
[33] Ibid, pp.55-56.
[34] European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of PIFC**.

ve hedeflere ulaşmada makul güvence sağlamaktadır.[35]

1.1.2 İç Denetim

Mali yönetim ve kontrol alanındaki yeni sorumluluklarını yerine getirmede yöneticiye yardımcı olmak amacıyla bir iç denetçi atanır. İç denetçi, bütçe ve harcama merkezlerinde iç kontrol sistemlerinin nesnel değerlendirmesini yapmak ve yönetime destek olmakla görevlidir. İç denetçi doğrudan üst yönetime raporlamakla birlikte denetim sırasında izleyeceği yolda yöneticinin görüşünden bağımsızdır. İç denetçi mali hizmetler biriminin bir parçası değildir ancak doğrudan en üst yönetime bağlıdır. İç denetçinin görevi, yönetim tarafından ortaya koyulan iç kontrol sistemlerinin yeterliliğini değerlendirmek, zayıf noktalarını ortaya koymak ve sistemin gelişmesine yönelik öneriler sunmaktır.

İç denetim fonksiyonu geleneksel "teftiş" fonksiyonundan farklıdır. İç denetçi, örgütün hedeflerine ulaşmasını riske edecek muhtemel sorunlara ışık tutmak amacıyla sistemlerin ekonomiklik, etkililik ve verimlilik anlamındaki yeterliliğine bakmaktadır. İç denetçi hata tespiti yapmaz, herhangi bir yaptırımda bulunmaz ya da cezalandırmaz. İç denetçi yönetsel görevler üstlenmez. İç denetçi değerlendirir ve tavsiyelerde bulunur; ancak iç denetçinin önerilerini takip edip etmemek yöneticiye kalmıştır. Dolayısıyla, nihai sorumluluk yöneticidedir.[36]

İç denetim konusu detaylı bir biçimde diğer ana başlıkta ele alınacaktır.

1.1.3 Merkezi Uyumlaştırma Birimi

KİMK'in tam anlamıyla uygulanması için gerekli zaman ve KİMK'e uyum işinin kapsamı göz önüne alındığında, Merkezi Uyumlaştırma Birimi (MUB) olarak adlandırılan ve KİMK'in yönetiminden sorumlu merkezi bir yapılanmanın oluşturulması gerekmektedir. MUB; uluslararası kabul görmüş standartlar ve iyi uygulamalar ışığında iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin gelişiminden ve yeni mevzuatın yönetsel hesap verebilirlik temelinde uygulanmasından sorumludur. Genellikle bu görev Maliye Bakanlığı'na verilmektedir.[37]

Bir ülke kamu kontrol ve denetim sistemlerini modern ve uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde geliştirmeye karar verdikten sonra ilk aşama, tüm paydaşların yeni kavramlara ilişkin farkındalığını artırmakla

[35] European Commission, **Communication to the Commission: Towards an Effective and Coherent Risk Management in the Commission Services,** (SEC(2005)1327), Brussels, 20 October 2005.
[36] European Commission, **Welcome to the World of PIFC**, p.7.
[37] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.69.

sorumlu merkezi bir kurumun oluşturulmasıdır.

İkinci aşamada mevcut MYK sistemlerinin uluslararası standartlarla kıyaslanması ile oluşturulan öz değerlendirmeye dayanılarak MUB, KİMK'in unsurlarının tanıtılmasında hükümete yasal çerçeveyi oluşturmak amacıyla birincil/çerçeve ve ikincil mevzuatın hazırlanması sorumluluğu alır.

Birincil ve ikincil mevzuatın geliştirilmesi ve uygulanmasından sonraki üçüncü aşamada bu mevzuata dayanarak; üçüncül mevzuata ilişkin el kitapları/rehberler (MYK ve iç denetim sistemlerine ilişkin), modeller (template) (İç Denetim Tüzüğü ve Etik Kurallar gibi) ya da risk yönetimi ve diğer metodolojilere ilişkin direktiflerin hazırlanmasına yönelik çalışmalar başlatılmalıdır.[38]

Bu görevler yerine getirildikten sonra, MUB'un rolü KİMK sisteminin geliştirilmesinden KİMK sisteminin izlenmesine dönüşmektedir. Tavsiyelerine uyulup uyulmadığının tespiti ve politikaların uygulanması sırasında karşılaşılacak zorlukların nasıl aşılacağı sorusunun cevaplanması MUB'un görevi olacaktır.

MUB'un temel görevlerinden biri de mali kontrol ve iç denetim alanından sorumlu personelin kalitesinin artırılmasıdır. Bu çerçevede, MUB eğitim olanaklarının oluşturulması konusunda koordinatördür. MYK ve iç denetim alanında çalışan personelin eğitilmesi ve yeni gelişmelere hakkında bilgilendirilmesi MUB'un görevidir. Sayıştay, profesyonel özel kuruluşlar ve akademik çevrelerle yakın işbirliği ve koordinasyon, bu görevin yürütülmesinde MUB'a yardımcı olacaktır.

MUB[39]'un yöneticisi, üst yönetime raporlama hakkına sahip olmalıdır. Harcamacı Bakanlıktaki Bakan için iç denetçi ne demekse, MUB yöneticisi de Maliye Bakanlığı için aynı anlama gelmektedir.[40]

---

[38] PIFC Expert Group, "Central Harmonization Unit: Its Role and Function", **Internal Control Systems in Candidate Countries**, Volume II (November 2004), p.49.

[39] MUB'un biri MYK diğer iç denetimle ilgilenen iki farklı yapılanma şeklinde mi olması yoksa her iki unsurla ilgilenen tek bir MUB olması gerektiği akla gelen soruların başında gelmektedir. İlk başta, farklı birimleriyle iç kontrol ve MYK ile ilgilenen sadece bir MUB'un kurulması tercih edilebilir. Böyle bir yapılanma KİMK'in tek elden uyumunun sağlanması açısından avantaj sağlar. KİMK'in ilk oluşturulması sürecinde konuyu bilen tecrübeli ve bilgili insan sayısının az olması nedeniyle, tek bir MUB oluşturma isteği makul görünmektedir. Diğer taraftan, biri MYK diğeri iç denetimle ilgili olmak üzere iki adet MUB oluşturulması da daha iyi bir çözüm olabilir. Böyle bir yapılanma, sorumlulukların paylaştırılması ve bu sayede sonradan oluşabilecek muhtemel çatışmaların önlenmesi noktasında avantaj sağlayacaktır. (de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.72)

[40] Ibid, pp.70-71.

1.2 Dış Denetim

Dış denetim, fonksiyonel bağımsızlığa haiz ve yürütmenin dışında olan en üst denetim kuruluşu tarafından Parlamento adına yapılan denetimdir.[41]

Avrupa Komisyonu dış denetimi "Denetlenen yönetimden bağımsız olan bir denetçi tarafından yürütülen denetimdir. Kamu maliyesinde, mali yönetim ve kontrol politikasının dışarısında kalan denetim anlamına gelmektedir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen bu denetimlerin amacı mali yönetim ve kontrol sistemlerinin KİMK ile uyumlu olarak faaliyet gösterdiğine ilişkin güvence sağlamaktır" şeklinde tanımlamaktadır.[42]

KİMK sisteminin ve kalitesinin bir dış denetime veya yasamaya karşı sorumlu Yüksek Denetim Kurumu (Sayıştay) tarafından yapılacak bağımsız bir değerlendirmeye tabi olması gerekmektedir. Sayıştay'ın INTOSAI[43]'nin üyesi olması ve kamu sektörü denetim standartları ve etik prensipleri kabul etmesi ve uygulaması gerekmektedir. Sayıştay düzenli olarak faaliyetleri ve bulguları hakkında Parlamentoyu bilgilendirmelidir. Bütçe kaynaklarının daha etkin kullanımına ilişkin mevzuat değişikliği önerisinde bulunabilir. Yüksek Denetim Kurumu raporları yayınlanmalıdır.[44]

INTOSAI, etkin bir dış denetim için kriterleri ortaya koyan Lima Deklarasyonu'nu kabul etmiştir. Lima Deklarasyonu'nun ana amacı bağımsız devlet denetimini hayata geçirmektir.

Lima'da toplanan IX. INTOSAI Kongresinde, "Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi" adı altında Lima Deklarasyonun yeni versiyonunun yayınlanmasına ve dağıtılmasına karar verilmiştir. Rehberde harcama sonrası denetimin, harcama öncesi denetim faaliyetini yürütüp yürütmemesinden bağımsız olarak her Yüksek Denetim Kurumu'nun vazgeçilmez görevi olduğu ve bu çerçevede Yüksek Denetim Kurumu'nun Parlamento temsilcisi gibi hareket ederek hükümetin, onun idari otoritelerinin ve diğer alt kuruluşların faaliyetlerini denetlediği belirtilmektedir.[45]

---

[41] Kesik, s.97.

[42] European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of PIFC**.

[43] INTOSAI (International Organization for Supreme Audit Institutions – Uluslararası Sayıştaylar Birliği) dünya genelinde Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) için bir şemsiye örgüt olarak faaliyet göstermektedir. 1953 yılında kurulan örgüt 50 yılı aşkın bir süredir Sayıştaylar arasında bilgi ve tecrübe değişimini teşvik ederken dünya genelinde kamu denetiminin geliştirilmesi ve profesyonel kapasitenin artırılmasında gerekli kurumsal çerçeveyi oluşturmaktadır. Şu anda 189 üyesi bulunmaktadır. www.intosai.org (28.09.2010)

[44] Commission of the European Communities, **Welcome to the World of PIFC**, p.8.

[45] INTOSAI, **Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi**, çev. Gonca İstanbulluoğlu,

Maliye Bakanlığı, MUB vasıtasıyla dış denetim ve KİMK sistemi arasında bir arabirim olarak rol alır. Dış denetimden sorumlu Sayıştay ile KİMK sisteminden sorumlu Maliye Bakanlığı arasında devlet bütçesinin yönetilmesi ve kontrol edilmesine yönelik kapsamlı ve etkin bir sistemin oluşturulması için yakın işbirliği ve yapıcı bir diyalog gereklidir.[46]

2. Avrupa Birliği'nde KİMK Çerçevesinde İç Denetim

Bankacılık, sigorta ve finans hizmetleri gibi belirli sektör ve endüstriler dışında, Avrupa ülkelerinde iç denetim ve iç kontrole ilişkin çok az yasal düzenleme bulunmaktadır. İç denetim mesleki uygulamaları, dünya çapında kabul gören standartlara ve etik kurallara ve diğer en iyi uygulama örneklerine dayanan bir özyönetim sistemiyle düzenlenmektedir.[47]

AB'de etkili bir iç denetimin oluşturulması, küresel anlamda kabul görmüş ve uygulanan standartların tanınması ve izlenmesi ile mümkün olmaktadır.[48] Uluslararası anlamda ise iç denetim, IIA (Institute of Internal Auditors – İç Denetçiler Enstitüsü)[49] tarafından temsil edilmektedir. IIA iç denetimi "Bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için oluşturulan bağımsız ve tarafsız bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlamaktadır. Bu tanım çerçevesinde iç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır.[50]

Denetim faaliyetinin "iç" olma niteliği kuruluş bünyesinde, kuruluşun yetkili mercileri adına yapılıyor olmasından kaynaklanmaktadır.

AB de iç denetim tanımı olarak IIA tanımını kullanmaktadır. AB bu tanıma ek olarak yaptığı tanımda, fonksiyon olarak iç denetimin; iç kontrollerin iç kontrol amaçlarını yeterli düzeyde sağlayıp sağlayamadığı

Sayıştay Yayınları, 2005.

[46] European Commission, **Welcome to the World of PIFC**, p.8.

[47] ECIIA, **Avrupa'da İç Denetim Konum Raporu**, çev. TİDE, Şubat 2005, s.26.

[48] PIFC Expert Group, "Modern Arrangements for Internal Audit", **Internal Control Systems in Candidate Countries**, C.II (November 2004), p.77.

[49] İç denetim, ayrı bir meslek olarak küresel bazda örgütlenmiştir ve uluslararası anlamda IIA tarafından temsil edilmektedir. IIA, 1941 yılında kurulmuştur ve şu anda dünya çapında 94 ülkede 249 şube ve enstitüde örgütlenmiş 120.000 iç denetim profesyonelini temsil etmektedir. IIA ve bağlı bulunduğu kuruluşları eğitim, yayın, araştırma ve kalite güvencesi hizmetleri vermektedir. IIA mesleki gelişim için önemli konferans ve seminerler düzenlemekte, yetkin iç denetçilere sertifika vermekte, kalite güvencesi çalışmalarını yapmakta ve mesleki kıyaslama çalışmaları yapmaktadır. IIA; iç denetçiler, yönetim kurul üyeleri ve üst yönetim için iç denetim standartlarını belirlemekte ve rehberlik yapmaktadır. (ECIIA, ss.23-24)

[50] http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/ (25.09.2010)

konusunda, yöneticilerin idari yapı içerisindeki unsurlardan güvence alması olduğunu vurgulamaktadır.[51] Bu çerçevede Komisyon iç denetimle ilgili şunları eklemektedir: "Bir birimin yöneticileri fonksiyonel bir araç olan iç denetim vasıtasıyla iç kontrollerin, iç kontrol amaçlarına ulaştığı konusunda iç kaynaklardan (iç denetim görevi veren profesyonel kuruluşlar dâhil) güvence alırlar. İç denetim; mali denetimler, sistem denetimleri, performans denetimleri, bilgi teknolojisi denetimlerini kapsar. İç denetim, dış denetimden karakter özelliklerinin pek çoğuna sahiptir ancak, nihai olarak yönetime rapor verir ve bu yüzden asla dış denetimle aynı düzeyde bağımsızlığa sahip değildir.[52]

İç denetimin temel özellikleri bağımsız bir şekilde dinleme, karşılıklı güven, raporlama ve tavsiyede bulunmadır. Karşılıklı güven ise ancak denetimin nesnel, profesyonel ve şeffaf bir şekilde yapıldığı zaman gerçekleşebilir. Denetim sırasında cezalandırılma korkusu güveni sağlamak için doğru bir yol değildir. İç denetim korkuya değil taraflar arasındaki güvene dayalıdır. İç denetim ayrıca tanım itibariyle harcama sonrası bir faaliyettir çünkü bir kişi ancak geçmişte olmuş bir olayı dinleyip doğrulayabilir. Denetçi, mali yönetim ve kontrol konusunda yöneticiyi dinler ve sonrasında beyanın kurallara uyup uymadığını veya sistemin ekonomiklik, etkililik ve verimlilik ilkelerine uyup uymadığını kontrol eder/doğrular. Dolayısıyla, "harcama sonrası denetim" kavramı oldukça açıktır ve "harcama öncesi denetim" tanım itibariyle zaten mümkün değildir.[53]

İç denetim, değerlendirmeler/tespitler ve öneriler yoluyla iç kontrol sistemindeki üç "E"yi (efficiency, effectiveness, economy / verimlilik, etkililik, ekonomiklik) inceler ve bunlara katkıda bulunur. İç denetim; yönetim ve kontrolden fonksiyonel olarak bağımsızdır ve bu yüzden yönetimin iç kontrolü tasarlama, uygulama, sürdürme ve belgeleme konusundaki sorumluluklarını paylaşmaz.

İç denetim, hükümetin mali çıkarlarının korunmasını amaçlayan ve iç mali kontrolün temel bileşeni olarak görülmektedir.[54] İç denetim bir amaç değil, bir yönetim aracıdır.[55]

İç denetim, harcamacı kuruluşlar bünyelerinde bulunan iç denetim birimleri tarafından yürütülmektedir.[56]

[51] Arcagök, Erüz,s.191.

[52] Avrupa Komisyonu, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of PIFC**.

[53] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.44.

[54] Diamond, p.18.

[55] Mehmet Aksoy, **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, 2008, s.89.

[56] European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the**

İç denetçilerin, fırsatların ve tehditlerin bulunduğu alanları geliştirmek için tavsiyelerde bulunması beklenmektedir. Yönetim nasıl iç kontrolden sorumluysa, iç denetim faaliyeti de yönetime (ve varsa denetim komitesine) iç kontrollerin etkin olduğu ve tasarlandığı gibi çalıştığına ilişkin güvence sağlar. Etkin bir iç denetim faaliyeti yönetim için organizasyonu, işlemleri ve risk profilini anlamak açısından değerli bir kaynaktır. Yetkin bir iç denetçinin tarafsızlığı, becerileri ve bilgisi; örgütün iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim sürecine ciddi katkılarda bulunabilir.[57]

İç denetim, geçiş ülkelerinde (merkezi ve doğu Avrupa ülkeleri) AB fonlarının kullanımına ilişkin sağlam süreçler oluşturulması ve uygulanması açısından Komisyonun desteği ile oluşturulmuştur. AB'ye üye olmaya hazırlanan geçiş ülkelerinden başka hiçbir yerde iç kontrolün gerekliliği bu kadar açık değildir. Avrupa Komisyonu denetçilerinin, AB fonlarını alan kurum yönetimlerinden sağlam iç kontrol ve iyi yönetişime ilişkin beklentileri bulunmaktadır.[58]

2.1 İç Denetim

2.1.1 İç Denetimin Unsurları

IIA'nın iç denetim tanımını tekrar hatırlamak gerekirse iç denetim "Bir kuruluşun faaliyetlerine *değer katmak* ve *geliştirmek* için oluşturulan *bağımsız* ve *tarafsız* bir *güvence sağlama* ve *danışmanlık faaliyetidir*. İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardım eder" şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tanım çerçevesinde iç denetimin temel unsurları şu şekilde sıralanabilir:

a) Kurum Faaliyetlerine Değer Katmak ve Geliştirmek

Değer; kurumsal hedeflere ulaşmak için fırsatların geliştirilmesi, operasyonel gelişimin sağlanması ve/ya güvence danışmanlık faaliyetleriyle riske maruz kalmanın azaltılması anlamına gelmektedir.[59]

İç denetimin faaliyetlerinin özünü denetimden ziyade kurum faaliyetlerine ilave değer katmak amacı oluşturmaktadır. Bu manada iç denetim, idare faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, kurum varlıklarının korunması ve risklere karşı önleyici tedbirlerin alınması şeklinde idareye

---

Framework of PIFC.

[57] IIA, **International Standards for Professional Practice of Internal Auditing**, 2007.

[58] PIFC Expert Group, "Modern Arrangements for Internal Audit, p.77.

[59] IIA

katkı sağlayabilir.[60] Bu çerçevede iç denetimin asıl amacı, denetlenen birimlerin yönetici ve çalışanlarının hatalarını ortaya konulması ve sorumluların cezalandırılması değildir. Denetimin odak noktası, kurumsal faaliyetlerin ve çalışmaların geliştirilmesidir.[61]

b) Güvence Sağlama ve Danışmanlık Hizmeti

IIA güvence faaliyetini "risk yönetimi, kontrol veya yönetişim süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların tarafsız incelenmesi" olarak tanımlarken; danışmanlık faaliyetini ise "organizasyonun yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine (iç denetçinin yönetim sorumluluğu üstlenmeksizin) değer katmayı ve onları geliştirmeyi hedefleyen tavsiye edici ve ilgili hizmetler" şeklinde tanımlamaktadır.[62]

Mesleki iç denetimin, yönetişimden sorumlu olanlara güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti olmak üzere iki tür katkısı vardır. Güvence hizmeti konusunda, bir mesleki iç denetim faaliyeti; iyi yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrole ilişkin süreçlerin etkinliği ve amaca uygunluğu konusunda yönetime nesnel güvence sağlar.[63] Bu çerçevede güvence faaliyetinden ayrıca, üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; varlıklarının korunup korunmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve (üst yönetimce belirlenen politikalar dâhil) mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair organizasyon içine ve dışına makul düzeyde bir güvencenin verilmesi anlaşılmaktadır.[64]

Mesleki iç denetim, yaptığı çalışmanın bir parçası olarak bu alandaki gelişmeler konusunda önerilerde bulunur, bu gelişmelere imkân sağlar ve danışmanlık hizmeti verir.[65]

İç denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak üzere uygulamaya koyduğu politikaların, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirmeye yönelik tavsiyelerde bulunulması yoluyla iç denetim becerilerinden yararlanır.[66] Danışmanlık faaliyeti, bir idari sorumluluk üstlenmeksizin yürütülen icrai konularla ilgili görüş, eğitim,

[60] Aksoy, s.90.
[61] C. Sabri Midyat, Teftiş, Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I), http://www.stratejikboyut.com/haber/teftis,-geleneksel-denetimden-ic-denetime-1--28468.html (29.09.2010)
[62] IIA.
[63] ECIIA, s.24.
[64] Başpınar, s.26.
[65] ECIIA, s.25.
[66] İngiltere Hazinesi, **İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları**, çev. Baran Özeren ve Mustafa Ekinci, Mart 2004, s.3.

analiz, değerlendirme, performans göstergelerinin tespiti, proje görevleri gibi idari faaliyetlere değer katmak, kolaylaştırmak ve yol göstermek amaçlarıyla gerçekleştirilen hizmetlerdir.[67] Bu özellik iç denetimi diğer denetim türlerinden ayırmaktadır.

İç denetim tavsiyelerini ve önerilerini karşılamaya yönelik hesap verme sorumluluğu bunları kabul edip uygulayan ya da bunlara resmi bir biçimde itiraz eden yöneticilere aittir.[68]

İç denetim, güvence ve danışmanlık fonksiyonlarıyla katma değer oluşturmak suretiyle idarenin faaliyetlerini geliştirir. Bununla birlikte iç denetimin vereceği güven makul bir güvence olup yüzde yüz değildir.[69]

c) Fonksiyonel Bağımsızlık

Fonksiyonel bağımsızlık, iç denetçinin hiçbir yönetim veya kontrol faaliyetine karışmaması anlamına gelmektedir. Yani iç denetçi denetlediği faaliyetlerden bağımsızdır. Bu iç denetçiye, yönetim ve kontrol sistemlerine ilişkin nesnel görüş oluşturma ve denetime tabi işlemlerin tarafsız ve etkin değerlendirilmesi imkânını verecektir. Dolayısıyla iç denetçi, yönetim sorumluluğuna giren herhangi bir iş yürütmez. Örneğin iç denetçi mali yönetim ve kontrol ya da teftişe ilişkin görevler yerine getiremez.

Bu çerçevede fonksiyonel bağımsızlık, yönetiminden sorumlu olan üst yönetim ile denetimden sorumlu olan iç denetçiler arasındaki ilişkide birbirinden bağımsız olmayı, karşılıklı karışmamayı ve müdahale etmemeyi ifade etmektedir. Her ne kadar iç denetçi bir kamu görevlisi olsa da, kendi mesleği dikkate alındığında yönetimden emir almaz, ancak İç Denetim Tüzüğü ve Etik Kurallardaki kuralları takip eder.

İç denetçi, yönetimden fonksiyonel olarak bağımsız olmakla beraber idari anlamda bağımsız değildir; üst yönetime raporlamaktadır. Bu da onu Parlamentoya ve kamuya raporlayan dış denetçiden ayırmaktadır.[70] İç denetçinin yönetim tarafından istihdam edilmekle birlikte bizzat yönetimin faaliyetlerini gözden geçirmesi ve görevini yerine getirmek için yönetimden aynı zamanda bağımsız olması gerekliliği, onun kurumdaki diğer çalışanlardan farklı ve özel bir pozisyona sahip olmasına yol açmaktadır.[71]

Avrupa Komisyonu fonksiyonel bağımsızlığı "Fonksiyonel bağımsızlık Mali Kontrolörün (dar anlamda) ya da İç Denetçinin (merkezi

[67] Başpınar, s.27.
[68] İngiltere Hazinesi, s.11.
[69] Aksoy, ss.89-94
[70] de Koning, **Public Internal Financial Control**, pp.62-63.
[71] John Fraser and Hugh Lindsay, **20 Questions Directors Should Ask About Internal Audit**, Canada, 2004, p.10.

olan ya da olmayan) kendisine kontrol ve denetim konularında özgür bir mesleki değerlendirmeyi sürdürme gücü sağlayan özel bir statüdür. Bu kavram kuruluşu yöneten ile kontrol edenler/denetleyenler arasında bir denge sağlanmasını gerektirmektedir. Fonksiyonel bağımsızlık ilgili mevzuatta yer almalıdır. Fonksiyonel bağımsızlığı sağlamanın diğer bir yolu da, denetlenecek kuruma bir temsilci iç denetçi atayan merkezi bir kontrol/denetim kuruluşuna sahip olmak ya da iç denetçinin (görüş ve değerlendirmelerin çatışması durumunda) merkezi denetim kuruluşlarına bulgularını özgür bir şekilde raporlamasına izin verilmesidir" şeklinde ifade etmektedir.[72]

Bu tanımlar çerçevesinde fonksiyonel bağımsızlık ayrıca iç denetimin kapsamını ve denetim işinin performansını belirlemede ve sonuçları raporlamada bağımsız olmak anlamına gelmektedir.[73] Bu kapsamda iç denetçi riskli bulduğu her alanı denetleme konusunda özgürdür. İç denetim doğrudan üst yönetime bağlı olmasına rağmen, üst yönetimin aksini düşündüğü durumlarda bile, iç denetim biriminin risk bulunduğunu değerlendirdiği her alanı denetlemek hususunda bağımsızdır. Buna göre, iç denetçinin objektif risk değerlendirmeleri temelinde kendi yıllık denetim programını oluşturmakta özgür olması, iç denetimin bağımsızlığının önemli bir göstergesi sayılmaktadır. Yıllık denetim programı hazırlanırken, iç denetçi, üst yönetimin öneri ve değerlendirmelerini dikkate alabilir ancak, yıllık denetim programı oluşturulduktan sonra, üst yönetici denetim programına müdahale etmemelidir. Üst yönetimin müdahale etmesi ve değiştirmeye çalışması, denetimin ve denetçinin bağımsızlığı anlayışına aykırı bulunmaktadır.[74]

Bağımsızlık, iç denetçinin denetim yapılan konuyla ilgili doğrudan bir yönetim sorumluluğu olmaması ve denetim için herhangi bir işlemi ya da konuyu seçmekte serbest olmasının yanı sıra; gerekli her türlü bilgiye ulaşabilmesi anlamına da gelmektedir. [75]

İç denetçilerin bağımsızlığı organizasyonel statü ve tarafsızlık aracılığıyla başarılır.[76]

Fonksiyonel bağımsızlık ve iç denetçinin statüsü; denetim planı, denetim performansı (klasik mali denetim, sistem tabanlı denetim, performans denetimi, bilgi teknolojileri (IT) denetimi vb) ve denetim

---

[72] European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of PIFC**.
[73] de Koning, **Public Internal Financial Control**, pp.62-63
[74] Gösterici, s.6-7.
[75] Diamond, p.8.
[76] "İç Denetçi" başlığı altında detaylı olarak ele alınacaktır.

raporlaması gibi konuları içeren kanun ve diğer mevzuatın içinde yer almalıdır.[77]

İç denetçinin bağımsızlığı, doğrudan Parlamentoya ya da bütçe otoritesine raporlayan dış denetçi ile kıyaslanmamalıdır. İç denetçi, bakanlığın üst yöneticisine karşı sorumludur ve bakanlığın ya da kurumun bir personelidir. IIA (İç Denetçiler Enstitüsü), iç denetim birimi yöneticisinin kurumsal bağımsızlığı olması gerektiğini ve iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirebilmesine olanak sağlayan kurum içerisindeki bir seviyeye raporlaması gerektiğini belirtmektedir.[78]

d) Tarafsızlık

Bağımsızlık ve tarafsızlık, iç kontrolün işleyişine ilişkin güvence veren unsurlar olup, etkili bir iç denetim faaliyetinin ayrılmaz birer parçalarıdır.[79]

Objektiflik/tarafsızlık, iç denetçiler işlerini yaparken sahip olmaları gereken bir düşünsel durumdur. İç denetçilerin operasyonel sorumluluk üstlenmemelerini ve iç denetim faaliyetlerinde olası çıkar çatışmalarından kaçınmak gibi özel önlemlerin alınmasını gerektirir.[80]

İç denetim elemanları incelemelerini yürütürken tarafsız, yansız bir tutuma sahip olmalı ve çıkar çatışmalarından kaçınmalıdır. İç denetçiler, daha önce sorumlu oldukları belirli işlemleri değerlendirmekten kaçınmalıdırlar. Eğer iç denetçi, önceki yıl sorumluluk üstlendiği bir faaliyet için güvence hizmeti sağlarsa, tarafsızlık bozulmuş sayılır. Ancak iç denetçi daha önce sorumluluk üstlendiği işlemlerle ilgili danışmanlık hizmeti sağlayabilir.

İç denetim birim yöneticisinin sorumluluk üstlendiği fonksiyonlara ilişkin güvence görevleri ise iç denetim faaliyeti dışında yer alan bir kişi tarafından yönetilmelidir.[81]

e) Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı

İç denetim faaliyetinin temel katkısı, kurumdaki kritik risklere odaklanması ve mevcut faaliyetlerin bu riskleri yönetmedeki yeterliliğini gözden geçirmesidir. İç denetimin bu özelliği, kuruma değer katacak ve risklerle mücadelede kurumu güçlendirecektir.[82]

Profesyonel bir iç denetim faaliyeti, iç kontrol süreçlerinin riskleri

---

[77] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.63.
[78] PIFC Expert Group, "Modern Arrangements for Internal Audit", p.78.
[79] Ibid, p.77.
[80] ECIIA, s.30
[81] IIA
[82] PIFC Expert Group, "Modern Arrangements for Internal Audit", p.78.

istenilen düzeyde tutacak şekilde işlediği konusunda nesnel güvence sağlayarak yönetim faaliyetlerine katkı sağlar.[83]

İç denetim faaliyeti, maruz kalınan önemli riskleri tanımlayarak ve değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin geliştirilmesine katkıda bulunarak kuruma destek olmaktadır. İç denetim faaliyeti:

- Mali ve işlemsel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu;
- İşlemlerin etkililiği ve verimliliği;
- Varlıkların korunması;
- Kanunlar, yönetmelikler ve sözleşmelerle uyumluluk

hususlarına ilişkin olarak kurumun yönetiminin, işlemlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmektedir.[84]

Organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesinin ardından yönetim, risklerin kabul edilebilir bir seviyede olup olmadığını belirlemek ve kabul edilebilir seviyede değilse gerekli önlemleri almak zorundadır.[85] Etkin bir iç denetim faaliyeti, ortaya çıkabilecek ya da var olan risklerin tespit edilmesi ve bunların mimimize edilmesi için uygun önerileri geliştirmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere ortaya çıkabilecek risklerin kontrol edilmesi, azaltılması ve yönetilebilmesi için iç denetimin; kurumun faaliyet alanları ve temel görevlerini göz önünde bulundurarak bunları etkileyen olası riskleri saptaması, bunları sınıflandırması ve ortaya çıkan riskleri ölçmesi gerekmektedir.[86] Bu kapsamda, yönetim tarafından tanımlanan riskler, iç denetim birimince kapsamlı bir risk analizine tabi tutulur. Bu analiz sonucunda riskler, oran ve önem dereceleri belirlenerek sıralanır. İç denetim birimince; kurumun hedefleri, faaliyetleri ve varlıklarını etkileyebilecek önemli risklere ilişkin yapılan analiz sonucunda, en yüksek risk içeren alan ve konulardan başlanarak iç denetim planı ve uygulamaya ilişkin programlar hazırlanır. Risk denetim planının oluşturulmasının ardından denetim faaliyeti buna göre gerçekleştirilir.[87]

Bu çerçevede iç denetim faaliyeti risk odaklı olarak gerçekleşmektedir. Dolayısıyla denetim kaynaklarının risk ve etki olasılık bileşiminin en yüksek olduğu alanlara yoğunlaşması temel amaçtır. Risk esaslı iç denetim, organizasyonun karşı karşıya kaldığı riskler esas alınarak

[83] ECIIA, s.23
[84] IIA
[85] ECIIA, s.13
[86] Aksoy, s.81.
[87] Başpınar, s.27.

hazırlanan iç denetim plan ve programı çerçevesinde yapılmaktadır.

2.1.2 İç Denetimin Kapsamı ve Türleri

İç denetim, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun faaliyetlerinin tümünü kapsar.[88] Bu çerçevede, kuruluş bünyesindeki bütün sistemler, süreçler, fonksiyonlar ve etkinlikler, iç denetim elemanlarının değerlendirmelerine tabidir.

IIA'nın yaptığı iç denetim tanımından hareketle iç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin sistematik olarak gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesini içermektedir.

Bu kapsamda, iç denetim biriminin görev çerçevesi şu şekilde sıralanabilir:

- Organizasyonun hedeflerinin saptanması ve bu hedeflere ulaşılmasının izlenmesi,
- Organizasyonun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetilmesi,
- Kurum başkanının sorumlulukları içinde bulunan politikalar hakkında tavsiyelerde bulunulması, bunların formüle edilmesi ve değerlendirilmesi,
- Kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanımının sağlanması,
- Mevcut politikalar (davranış ve ahlak kuralları ile ilgili olanlar dâhil), prosedürler, kanunlar ve düzenlemelerle uyumluluğun sağlanması,
- Yönetimin varlıklarının ve menfaatlerinin yolsuzluk, usulsüzlük ve sahtecilikten kaynaklanan her türlü kayıptan korunması
- Kurum içi ve kurum dışı raporlama ile hesap verme süreçlerindekiler de dâhil olmak üzere yararlanılan bilgilerin, verilerin ve hesapların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması[89]

Dolandırıcılığın[90] ortaya çıkarılması veya önlenmesi ise iç denetimin sorumluluğu olarak görülmemelidir.

Dolandırıcılığın önlenmesi, caydırılması ve tespiti yönetimin

[88] ECIIA, s.27.
[89] İngiltere Hazinesi, ss.7-8.
[90] Dolandırıcılık; varlıkların ya da kimi durumda bilginin çalınması ya da kötü kullanımı şeklinde olabileceği gibi (mal dolandırıcılığı) bilginin paydaşları yanıltacak ya da aldatacak şekilde bilginin manipüle edilmesi (mali raporlamada dolandırıcılık) şeklinde de olabilir.

sorumluluğundadır. İç denetçilerin rolü, yönetim tarafından dolandırıcılık riskini yönetmek üzere oluşturulan iç kontrollerin değerlendirilmesine yönelik denetim program ve prosedürlerini geliştirmektir. Uygulamada, denetim kimi zaman çalışanları dolandırıcılık suçu işlemekten caydırmakta ve genellikle dolandırıcılığı tespit etmektedir ancak bunlar denetçilerin asli görevleri değildir. İç denetimin bu anlamdaki görevi, dolandırıcılığa yol açabilecek uygulamalara ve risklere karşı uyanık olmalarıdır.

İç denetim dolandırıcılığın soruşturulmasına katılabilir ve hukuksal muhasebe hizmeti sunabilir.

Sonuç olarak iç denetim, dolandırıcılığı değerlendirilmesi ve denetim planında yer alması gereken bir risk olarak algılamaktadır.[91] Dolayısıyla iç denetçi, gerek risk değerlendirmesi yaparken gerekse denetim kaynağını kullanırken ve nihayetinde denetim faaliyetini icra ederken dolandırıcılık ihtimallerini hesaba katmalı, yani muhtemel dolandırıcılığı ölçülecek bir risk olarak görmeli ve denetim planına dâhil etmeli ve dolandırıcılık emarelerine rastladığında durumu başta üst yönetim ve varsa denetim komitesine gerektiğinde ise doğrudan ilgili kazai mercilere intikal ettirmelidir.[92]

Mali yönetim ve kontrol sistemlerinin bütçe hedefleri, kuralları, standartları ve genel olarak sağlam mali yönetim ilkelerine uyumunu doğrulayan iç denetim; sistem denetimini, performans denetimi, uygunluk denetimi ve bilgi teknolojileri denetimini ve diğer harcama sonrası denetimleri kapsamaktadır.[93]

Sistem denetimi; denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin, organizasyon yapısına katkı sağlayacak şekilde kapsamlı ve derinlemesine değerlendirilmesi/analiz edilmesi anlamına gelmektedir. Mali beyanların doğruluğu ve tamlığı, işlemlerin yasallığı ve düzenliliği ve operasyonların ekonomikliği, verimliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesi için dizayn edilmiştir.

Performans denetimi; denetlenen kurumun sorululuklarını yerine getirirken kullandığı kaynakların ekonomikliği, etkililiği ve verimliliğinin denetlenmesidir. Performans denetimi genellikle verili standartlar karşısında performansın test edilmesidir.[94]

---

[91] Fraser, Lindsay, p.17; İngiltere Hazinesi, s.9.

[92] Başpınar, ss.27-28.

[93] de Koning, "PIFC in the Context of European Union Enlargement", p.5.

[94] European Commission, **Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of PIFC**.

Performans denetiminin yapılabilmesi, performans esaslı bütçeleme uygulamasına geçilmesine bağlıdır. Performans esaslı bütçelemede idareler birinci aşamada stratejik planlarını hazırlayacaklar, bu kapsamda stratejik amaç ve hedeflerini belirleyecekler; ikinci aşamada,

Mali denetim, mali beyanların ve raporlarının güvenilirliğinin ve bu beyanlara ilişkin hesapların doğruluğunun incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

Uygunluk denetimi, organizasyonun faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenlemelerle yönetimce belirlenen politikalara uygunluğunun incelenmesidir.[95]

Bilgi teknolojileri (IT) denetimi, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir.[96]

İç denetçi, ne tür denetim gerçekleştireceği konusunda bağımsızdır. Klasik mali ve uygunluk denetiminden modern sistem esaslı, performans ya da bilgi teknolojileri denetimine kadar iç denetçinin bilgisi dâhilinde olması beklenen pek çok denetim aracı ve metodolojisi bulunabilir. Ancak, öncelikle performans denetiminden işe başlanması isteği sorun oluşturabilir. Performans denetimi, karmaşık bir denetimdir ve ancak iç denetçinin uygunluk ve sistem tabanlı denetimin nasıl yapılacağına ilişkin tam bir bilgi sahibi olunmasının ardından gerçekleştirilmelidir.[97]

2.1.3 İç Denetimin İç Kontrol ve Dış Denetimle İlişkisi ve Teftişle Ayrımı

İç denetim kendi başına yürütülen bir faaliyet olmayıp, yönetimin sorumluluğundaki iç kontrol sistemi ve dış denetimle de oldukça ilişkilidir.[98]

a) İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetim kapsamına yalnızca mali kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer.[99]

İç denetim, hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesi amacıyla

stratejik plan çerçevesinde yürütmek istedikleri faaliyetlerin kaynak ihtiyacı ile performans hedef ve göstergelerini içeren performans programını hazırlayacaklar ve üçüncü aşamada ise amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını ve gerekçelerini ortaya koyan faaliyet raporunu hazırlayacaklardır. Böylece, performans denetimi, kamu idarelerinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadıklarını kontrol etmenin bir aracı haline gelmektedir. (Kesik, ss.94-114)

[95] European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of PIFC**.

[96] Başpınar, s.26.

[97] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.64.

[98] Başpınar, s.24.

[99] Korkmaz, "Kamuda İç Denetim", s.8.

üst yönetim için icra edilmektedir. Üst yöneticiler, kurumlarının mali yönetim ve kontrol sisteminin tasarlanması, etkili ve yeterli bir şekilde işletilmesi, sistemin gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi konularındaki sorumluluklarını ancak kendileri adına görev yürüten bağımsız ve tarafsız bir iç denetim faaliyetiyle yerine getirebilecektir. Bu da iç denetçinin kurumun üst yöneticisine bağlı olması ve denetim faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde ifa edilmesi gerektiğine işaret etmektedir.[100]

Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın iç denetçi kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetimin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur.[101]

İç denetim ile iç kontrolün ilişkisinde, yönetimin tutumu büyük önem teşkil etmektedir.

Yönetimin iç denetim fonksiyonuna ve özellikle bağımsızlığına ilişkin tam ve doğru bir anlayışa sahip olması gerekmektedir. Organizasyonun bütün kademelerindeki yöneticilerin ve çalışanların iç denetim biriminin bağımsızlığına, becerilerine ve güvenilirliğine tam olarak inanmaları gerekir. Bu ancak İç Denetim MUB ile iç denetçinin bu konuda yöneticilere ve çalışanlara yönelik farkındalık yaratma konusunda birlikte yürütecekleri kampanyalar sayesinde olabilir.

İç denetim faaliyeti özellikle denetim çalışmalarının zamanlaması açısından (denetim hedeflerine ulaşılması bakımından ani olarak yapılması gereken ziyaretler hariç) mümkün olduğunca yönetim ile uyum içerisinde planlanmalıdır.[102]

Bu çerçevede yönetimin iç denetimle düzenli bir iletişimi olmalıdır. İç denetçi yönetimin bir numaralı yardımcısı olmalıdır. Diğer taraftan yönetim de iç denetimle ortak çıkarlara sahip olduğunu bilmelidir. Tüm bunların gerçekleşebilmesi ve yönetimin iç denetime ilişkin farkındalığının artırılabilmesi için yönetimin, iç denetim ve kontrole ilişkin olarak eğitilmesi gereklidir. Yönetimin desteğini alabilmek için iç denetçilerin:

- Yöneticileri planlamaya dâhil etmeleri,
- Hazırladıkları planları onlara açıklamaları,
- Kısa ancak öz raporlar hazırlamaları,
- Açık seçenekler sunmaları (yönetimin yaparsa ne kazanacağı

[100] Aksoy, s.88.
[101] Zuhal Tek ve Egemen Mert Çetinkaya, "İç Denetim", **Bütçe Dünyası**, Sayı.20 (2004), s.6.
[102] İngiltere Hazinesi, s.16; de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.62.

yapmazsa ne kaybedeceği),

- Pozitif ve negatif sonuçları vurgulamaları,
- Değerli bir danışmanlık faaliyeti sunmaları ve
- Yönetimin sadece imza atmaması, yapılanları ayrıca anlaması

gerekmektedir.[103]

b) İç Denetim ve Dış Denetim İlişkisi

Güçlü bir dış denetim fonksiyonun olmadığı durumda, etkin bir iç denetim fonksiyonunun oluşumu oldukça zordur.[104]

Dış denetim, denetlenen idareden bağımsız bir denetçi tarafından yapılan her türlü denetimdir. Kamu maliyesinde; yürütmenin, mali yönetim ve kontrol politikası ile bu tür yönetim ve kontrol sistemlerinin "KİMK" tanımlamalarına uyumunu tarafsız bir şekilde sağlamak için Sayıştay tarafından yürütülen dış denetimi ifade eder.[105]

İç denetim fonksiyonunu dış denetimden ayıran "iç (internality)" olma özelliğidir.[106]

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

- Dış denetçiler, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadır. Onların bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadırlar. Bu çerçevede dış denetçiler geçmiş verilere dayalı raporlarken, iç denetçiler mevcut ve gelecek işlemlerin verimliliği ve etkililiğine odaklanmaktadır.
- Dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçilerin temel hedefi ise daha önce kurulmuş ve uygulanmakta olan mali sistemlerin değerlendirilmesidir.
- İç denetçiler kurumun üst yönetimi için çalışıp onlara rapor

---

[103] Macaristan Maliye Bakanlığı Genel Müdür Yardımcısı Balanz Denscö'nün "Neden İç Denetim" başlıklı konuşma metni, **3. PEM-PAL (Public Expenditure Management Peer Assistant Learning – Kamu Harcama Yönetimi Birlikte Öğrenme) Semineri**, İstanbul, 24-28 Şubat 2008.

[104] Diamond, p.19.

[105] European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of PIFC**.

[106] Diamond, p.18.

verirken, dış denetçiler daha üst otoritelere, genellikle yasama organına karşı sorumludur.[107]

Dış denetçilerin, üzerinde denetim yetkisine sahip oldukları idareden tamamen bağımsız olmaları ve sadece yasama organına karşı sorumlu bulunmaları, kendilerine denetim göreviyle ilgili tam bir bağımsızlık imkânı sunmaktadır. Bu çerçevede bağımsız dış denetçinin varlığının, iç denetim bakımından, iç denetçilerin bağımsızlıklarını koruyucu ve destekleyici olması beklenmektedir. Kuşkusuz, bu desteğin sürdürülebilmesi için, dış denetim ve iç denetim arasında koordinasyon ve işbirliği bulunmalıdır.[108]

İç denetçiler ve dış denetçiler denetimde (denetim alanında) en iyi değere/sonuca ulaşmak için işbirliği içerisinde çalışmalıdırlar.[109] İç ve dış denetim arasında tavsiye edilen koordinasyon şu şekildedir:

- İç denetim ve dış denetim arasındaki çakışmanın önlenmesi için uygun koordinasyonun sağlanması gerekmektedir.
- Birbirlerinin denetim planları ve programlarına erişim sağlanmalıdır.
- Ortak çıkarlara ilişkin konuların tartışıldığı periyodik toplantıların düzenlenmesi gerekmektedir.
- Denetim raporlarının değişimi gerekmektedir.
- Denetim teknikleri ve metotlarına ilişkin ortak bir anlayışın tesis edildiği kurumsal mekanizmaların oluşturulması gerekmektedir.
- Eğitimin paylaşılması ve personele yönelik değişim gerekmektedir.
- Dış denetçi iç denetçilerin performansını gözen geçirmelidir (hedeflerine ve planlarına uygun yürütülüp yürütülmediğini öğrenmek için).
- İç denetim raporlarına faaliyete geçirilip geçirilmediğinin gözden geçirilmesi yoluyla dış denetçi iç denetçinin pozisyonunu güçlendirmelidir.[110]

İç denetim, sağlam mali yönetimin (harcama yönetiminin) sağlanması için yeterli değil gerekli bir koşul olarak görülmelidir. Önemli olmakla beraber, etkin bir iç denetim sistemi iyi bir mali yönetimin ikamesi olamaz. İç denetim yönetime ancak iç kontrolün gelişimi konusunda

[107] Tek, Çetinkaya, ss.6-7.
[108] Gösterici, s.11.
[109] Fraser, Lindsay, p.14.
[110] Diamond, p.24.

yardımcı olabilir. Ayrıca, diğer kontrol mekanizmaları olmaksızın (kurumun iç denetim de dâhil iç kontrol sistemlerini gözden geçiren ve geliştirilecek alanları tavsiye eden dış denetim mekanizmaları) iç denetimin kendi başına iyi yönetişimi geliştirmesi beklenemez. İç denetim dış denetimin bir ikamesi olamaz ya da zayıf bir dış denetim sistemini telafi edemez. Aksine, her iki sistem birbirini tamamlar.[111]

c) İç Denetim ve Teftiş Ayrımı

KİMK sistemi çerçevesinde karşılaşılan güçlüklerden biri iç denetim sisteminin yerleşmesi için "geleneksel denetim kültürü" (teftiş anlayışı) ile modern iç denetim anlayışı arasındaki farkın açıkça ortaya konulması gerekliliğidir.

Geleneksel anlamda teftiş, kurumdaki mali sistemlere ve mali kontrollere odaklanmıştır. Geleneksel teftiş anlayışı ile modern iç denetim arasındaki temel farklılıklar şu şekilde özetlenebilir:

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

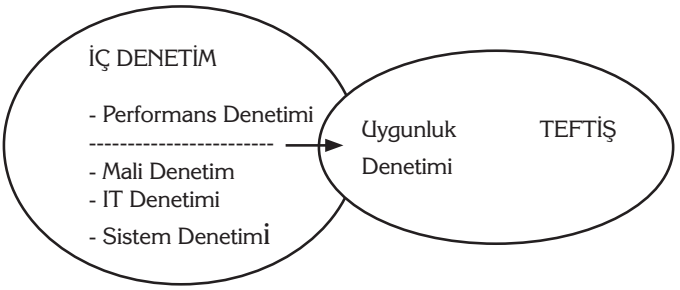
[111] Ibid, p.9; PIFC Expert Group, **Internal Control Systems in Candidate Countries**, p.19.

denetimin tüm türlerini kapsar.

- Teftiş geçmişe dönükken iç denetim geleceğe odaklıdır.
- Teftiş geleneklere bağlıyken iç denetimde yazılı kurallar bulunmaktadır.
- Teftiş yönetsel hesap verebilirliğin bir parçası iken iç denetim yönetim sorumluluğu üstlenmez.
- İç denetimde katma değer daha yüksektir.
- İç denetim kurumu çok daha iyi tanır.[112]
- Teftiş yolsuzluk ve usulsüzlüklerin soruşturulmasında rol alırken iç denetim yolsuzluğun ve usulsüzlüğün olmamasını garanti etmez.[113]

Teftiş hesap verme sorumluluğun bir parçası olduğundan ya da merkezi soruşturmalarda görev aldığından; mali yönetim ve kontrol sistemlerinin bağımsız değerlendirmesinde yer almamalıdır. Bu iç denetçinin görevidir. Merkezi teftiş ile iç denetimin sorumluluklarının karıştırılması, yönetimin iç denetçiye olan güvenini sarsabilir.[114]

Şekil 1: İç Denetim ve Teftişin Sorumluluklarının Örtüşmesi



Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Daire Başkanı Ahmet Başpınar'ın "Yeni Sisteme Geçiş: Teftişten İç Denetime" başlıklı sunumu, **3. PEM-PAL (Public Expenditure Management Peer Assistant Learning – Kamu Harcama Yönetimi Birlikte Öğrenme) Semineri**, İstanbul, 24-28 Şubat 2008.

---

[112] Aksoy, ss.98-99; PIFC Expert Group, **Internal Control Systems in Candidate Countries,** p.11; de Koning, **Public Internal Financial Control**, pp.65-66.

[113] İç denetime ilişkin ECIIA (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu) pozisyon belgesi, dolandırıcılığın tespit edildiği durumlarda, iç denetim faaliyetinin soruşturma yapabileceğini belirtmektedir. Ancak, ECIIA pozisyon belgesi özel sektörle ilgilidir ve asıl soru bu (soruşturma yapabilmesini de içerecek şekilde) kapsam genişletilmesinin merkezi ve merkezi olamayan teftiş birimlerine zaten sahip olan kamuda da uygulanıp uygulanamayacağıdır. (de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.66)

[114] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.66.

2.1.4 İç Denetim Süreci

İç denetim çalışması denetimin planlanmasını, bilgilerin incelenmesini ve değerlendirilmesini, sonuçların bildirilmesini ve izlemeyi içerir.

a) Planlama

Bütün iç denetim faaliyetleri bir iç denetim planına dayandırılır. İç denetim planı, kurumun faaliyetlerinin ve karşı karşıya olduğu risklerin kapsamlı bir incelemesi ve analizi yapıldıktan sonra hazırlanır. Kurum içi en yüksek riski oluşturan faaliyetler, coğrafi bölgeler, özel projeler, iş süreçleri ve iştirakler; düşük riskli alanlara göre iç denetimin dikkatinin daha çok yoğun olduğu alanlardır. Yüksek riskli alanlar, düşük riskli alanlara göre daha sık iç denetime tabi tutulur.

Risk bazlı hazırlanan iç denetim planı, aynı zamanda, Yönetim Kurulu, Denetim Komitesi, üst yönetim ve dış denetçilerle ilişkilerde önemli bir iletişim aracıdır. Bu plan, iç denetim faaliyetinin performansının değerlendirilmesi için bir temel oluşturur. İç denetim planı, iç denetim kaynakları ve projelerinin kurumun ihtiyaçlarına göre belirlenmesi açısından yaşamsal öneme sahiptir.[115]

Her bir denetim görevi için ayrıntılı bir plan hazırlanmalıdır. Bu planlarda, aşağıdaki hususlar belirtilmelidir:

- Yapılacak çalışmanın, tahsis edilen iç denetim kaynaklarının ve belirlenen somut hedeflerin kapsamı, amaçları ve zamanlaması,
- Denetçilere sunulan bilişim teknolojisi sistemleri ve diğer veriler dâhil olmak üzere, yönetimin katkı sağlayabileceği ihtiyaçlar,
- Görev programı ve zamanlaması,
- Çalışma bulgularının kime açıklanacağı.[116]

İç denetim planı yıl içerisinde öngörülemeyen olay ya da durumlara karşı cevap vermede esneklik sağlar.[117]

b) Bilgilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Denetimin Yürütülmesi)

İç denetim elemanları denetim sonuçlarını destekleyecek bilgileri toplamalı, analiz etmeli, yorumlamalı ve belgelendirmelidir. Denetim bulgularına ve tavsiyelerine güçlü bir temel oluşturmak üzere bilginin

[115] ECIIA, s.34.
[116] İngiltere Hazinesi, s.24.
[117] Fraser, Lindsay, p.15.

yeterli, nitelikli, konuya uygun ve yararlı olması gerekir. İncelemeyi belgeleyen çalışma kâğıtları iç denetim elemanınca doldurulmalı ve iç denetim biriminin yönetimi tarafından gözden geçirilmelidir. Bu kâğıtlar, edinilen bilgileri ve yapılan analizleri belgelemeli ve rapor edilecek bulguların ve tavsiyelerin dayanaklarına katkı sağlamalıdır. Denetim çalışma kâğıtları; denetim sürecinin planlama, iç kontrol sistemlerinin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi, uygulanan inceleme prosedürleri elde edilen bilgiler ve varılan sonuçlar, gözden geçirme, raporlama, izleme yönlerini belgelendirmelidir.

İç ve dış denetim elemanlarının birbirlerinin denetim çalışma kâğıtlarına ulaşma hakkı verilmesi yaygın bir uygulamadır. Dış denetim elemanlarınca iç denetim kâğıtlarına erişim, iç denetim biriminin yöneticisinin onayıyla olmalıdır.

c) Raporlama

İç denetim elemanları denetim çalışmalarının sonuçlarını periyodik olarak üst yönetime raporlamalıdır. Denetim incelenmesinin tamamlanmasının ardından imzalı ve yazılı bir rapor gönderilmelidir.[118]

Yönetime raporlama ve yardımcı olma, iç denetimi organizasyonun yönetişim sürecinin bir parçası haline getirmektedir. İç denetçi ve yönetim arasındaki ilişkiyi ve fonksiyonel bağımsızlığı düşününce, iç denetçinin en üst yönetime mali yönetim ve kontrol sistemlerinin kalitesi ve statüsüne ilişkin raporlaması gerektiği açıktır.[119]

Raporların tam tipi ve formatı ülkeler ve kurumlar arasında farklılıklar gösterir. Bununla birlikte raporlar objektif, özlü, yapıcı ve zamanlı olmalı; denetimin amacını, kapsamını ve sonuçlarını göstermelidir. Ayrıca iç denetçiler inceledikleri konu hakkında görüş vermeleri ve raporlarını risk yönetimi ve iç kontrolle ilgili en iyi uygulamaların yaygınlaşmasını sağlayacak şekilde eylem-odaklı ve dengeli bir formda düzenlemeleri konularında desteklenmektedir.[120] Bununla birlikte raporlar risk ve kontrol faaliyetlerinin yanı sıra gözlemlenen zayıflıkları da içermektedir. Raporlar organizasyondaki en iyi uygulamaları belirlemektedir. Raporlar, öncelikleri sıralamakta yönetime yardımcı olmak üzere tavsiyeleri yüksek, orta düzeyde ve düşük olarak sıralamaktadır.[121]

---

[118] IIA
[119] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.64.
[120] ECIIA, s.35.
[121] Fraser, Lindsay, p.15.

d) İzleme

İç denetçiler, raporlanan denetim bulguları hakkında uygun tedbirin alındığını tespit etmek üzere izleme faaliyetinde bulunmalıdır.

Yöneticiler, raporda yer alan önerilerin uygulanmasını sağlamaktan ve kararlaştırılan faaliyetleri uygulamak için ne gibi önlemleri aldıkları konusunda iç denetim birimi yöneticisini düzenli olarak bilgilendirmekten sorumludurlar. İç denetim birimi yöneticisi de yöneticilerin gösterdiği ilerleme hakkında üst düzey yönetime rapor vermelidir.[122] İç denetim raporları ancak yöneticilerin denetimlerde belirlenen problemleri ve eksiklikleri dikkate almaları veya risk içeren kararlara ilişkin bilgilendirilmeleri durumunda değerini bulmaktadır.[123]

Ancak anlaşmazlık durumunda, yöneticinin iç denetçi görüşlerine ve tavsiyelerini göz ardı ettiği veya uymak istemediği durumlarda; iç denetçinin bulgularını ilgili merkezi denetim kurumlarıyla, örneğin Maliye Bakanlığındaki İç Denetim MUB ile ya da mevcut İç Denetim Kurulu ile tartışması beklenir. Bu çerçevede, MUB tarafından ulusal düzeyde denetim tavsiyelerinin geliştirilmesi beklenmektedir.[124]

2.1.5 İç Denetim Standartları

AB düzenlemeleri, iç denetimin uluslararası kabul görmüş iç denetim standartlarıyla uyumlu olmasını gerektirmektedir.[125]

Denetim standartları, denetim amacını gerçekleştirmek için uygulanması gereken denetim prosedürlerinin ve aşamalarının kapsamının belirlenmesine yardım ederek, denetçi için asgari düzeyde yol gösterir. Bu standartlar, denetim sonuçlarının kalitesinin değerlendirilmesine yönelik ölçü ve kriterlerdir.

Denetim standartları denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi bakımından ortak bir zemin oluşturur. Denetim standartları, geçmişten günümüze kadar devam eden süreçte denetim metodolojisi alanında genel kabul görmüş çözümleri bütünleştirir ve denetim uygulamalarını geliştirici bir rol oynar. Aynı zamanda denetim faaliyetlerinin uluslararası genel kabul görmüş bir şekilde yürütülmesine yardımcı olur.[126]

---

[122] ECIIA, s.35
[123] Fraser, Lindsay, p.16.
[124] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.64.
[125] Diamond, p.8.
[126] Umut Korkmaz, "İç Denetim Standartları", **Bütçe Dünyası**, C.II, Sayı.24 (Kış 2007) ss.29-31.

Dünya genelinde iç denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir. Bunun yanı sıra, İngiltere Hazinesi IIA'nın standartlarına uygun olarak, ancak; kamu organizasyonları için uygulanabilirliği daha net olan ve kamu sektörünü bütünüyle kapsayan iç denetim standartlarını belirlemiştir.

Bunların haricinde, iç denetim alanında hazırlanmış en son çalışma da ECIIA Konum Raporudur.

2.2 İç Denetçi

Mali yönetim ve kontrol alanındaki yeni sorumluluklarını yerine getirmede yöneticiye yardımcı olmak amacıyla oluşturulan iç denetim faaliyetini yürütmek amacıyla bir iç denetçi atanır. İç denetçi, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin yeterli işlediğini, eğer yeterli değilse geliştirmek için ne tür önlemler alınabileceğini değerlendirir. İç denetçi, ekstra bir kontrol seviyesi değildir; tam tersi yöneticinin organizasyonunda bir danışma birimidir.[127]

Avrupa Komisyonu iç denetçiyi şu şekilde tanımlamaktadır: "İç denetçi (Yöneticinin-Bakanın kuruluşu dışında ya da içinde yerleşik), harcama sonrası iç denetimin bütün ilgili türlerini gerçekleştirmekle yükümlüdür. Kamu maliyesi terimleriyle, iç denetçiler kendilerine yeterli derecede fonksiyonel bağımsızlık sağlayan 'özel bir statüye' (tercihen ülkedeki KİMK sistemini yöneten İç Denetim Kanununda yazan) sahip olmalıdır. İç denetçi, yöneticiye rapor verebilir ya da Başbakana karşı sorumlu olan bir İç Denetim Kurulu veya Maliye Bakanlığı gibi merkezi Kamu İç Denetim Servisi tarafından atanabilir."[128]

Tanımda da ifade edildiği üzere iç denetçi, özel bir statüye sahiptir. Özel statü kavramı özlük haklarından, atama ve görevden alınma usullerine idari hiyerarşi içindeki konumundan üst yönetimle ilişkisine kadar geniş bir yelpazede çeşitli özellik ve ayrıcalıkları ifade etmektedir. Özel bir statü pratikte iç denetçinin bilgi ve belgelere ulaşmasının engellenmemesi, denetim sonuçlarına ilişkin bulgu, sonuç ve tavsiyelerini serbestçe raporlayabilmesi, denetçinin göreve alınması, görevden ayrılması ve diğer istihdam koşullarının mesleğin gereklerine uygun olarak düzenlenmesi gibi uygulamaları içermelidir.[129]

Fonksiyonel bağımsızlık ve iç denetçinin statüsü; denetim planı,

[127] ECIIA, s.62.
[128] European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of PIFC**.
[129] Gösterici, ss.8-9

denetim performansı ve denetim raporlaması gibi konuları içeren kanun ve diğer mevzuatın içinde yer almalıdır.

İç denetçinin statüsü resmi yazılı bir dokümanda (tüzük) belirtilmelidir. İç denetim tüzüğü; faaliyetin amaç, yetki ve sorumluluklarını tanımlayan resmi yazılı bir dokümandır. Tüzük (a) iç denetim faaliyetinin organizasyondaki pozisyonunu belirlemeli, (b) görevin yürütülmesiyle ilgili olan kayıtlara, personele ve fiziksel varlıklara erişimde yetkilendirmeli, (c) iç denetim faaliyetlerinin kapsamını belirlemelidir.[130]

İç denetçi görevini yerine getirirken İç Denetim Tüzüğü (yönetici ve denetçi arasındaki bir anlaşma) ve İç Denetçiler için Etik Kurallar (iç denetçi tarafından, denetim mesleğinin gerekliliklerini yerine getireceğine ilişkin verilmiş bir söz) de yer alan kurallara uymak zorundadır. Bu dokümanlar iç denetim mevzuatına ya da el kitaplarına eklenmeli ya da İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi tarafından tüzük olarak yayınlanmalıdır.[131]

İç denetçilerin bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını destekleyen bir yapı içerisinde görevlerini yerine getirmelerinin güvencesini veren İç Denetim Tüzüğü, düzenli olarak gözden geçirilmekte ve güncellenmelidir. Tüzük şu hususları içermektedir:

- İç denetim fonksiyonunun rol ve sorumlulukları,
- Raporlama,
- İşgücü, olanak ve kayıtlara ulaşma,
- İç denetim faaliyetinin kapsamı,
- Yöneticilerin iç denetimle işbirliği ve iç denetim raporlarına cevap verme konusundaki yükümlülükleri,
- Etik Kurallar,
- İç denetim standartları,
- Dış denetçilerle ilişkiler,
- Denetim raporlarının ve özetlerinin dağıtımı,
- Tavsiyelere uyum,
- Dolandırıcılık, teknoloji, güvenlik, çevre vb açıklığa kavuşturulması gerekebilecek spesifik alanların belirtilmesi[132]

---

[130] IIA.
[131] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.63.
[132] Fraser, Lindsay, p.8.

2.2.1 İç Denetçinin Özellikleri

İç denetim ayrı ve bağımsız bir meslektir. Kendi bilimsel bilgisi, becerileri, davranış tarzları, yöntemleri ve standartları vardır.[133] Bu çerçevede iç denetçilerin sahip olmaları beklenen özellikler şu şekilde sıralanabilir:

a) Mesleki Yeterlilik

Mesleki yeterlilik, iç denetçilerin bireysel sorumluluklarını yerine getirebilmek için ihtiyaç duydukları bilgi, beceri ve diğer yeteneklere sahip olmaları anlamına gelmektedir. İç denetim fonksiyonu denetledikleri alanlara ilişkin uygun tecrübe ve niteliklere sahip görevliler/personel tarafından icra edilmelidir.[134] Bununla birlikte iç denetim biriminde, iç denetimin hedefleri ve standartları göz önünde bulundurularak sayı, eğitim düzeyi, nitelik ve deneyim açısından yeterli personel istihdam edilmelidir.[135] Etkin olabilmesi için, bir iç denetim biriminin kurumun büyüklüğüne ve mali yapısına bağlı olarak en az iki ya da daha fazla denetçisi olması gerekmektedir.[136]

İç denetim personelinin görevinin tamamını veya bir kısmını yerine getirirken ihtiyaç duyduğu bilgi, beceri veya diğer yeteneklerin eksikliği durumunda, iç denetim birimi yöneticisi yeterli tavsiye ve desteği sağlamalıdır. İç denetçi, yolsuzluk göstergelerini tespit edecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır ancak ondan birincil sorumluluğu yolsuzluğu bulmak ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığı beklenmez. Ayrıca iç denetçiler, görevlendirildikleri işleri yapmak için temel bilgi teknolojisi riskleri ve kontrollerine ve mevcut teknoloji bazlı denetim tekniklerine ilişkin bilgiye sahip olmalıdırlar.[137]

İç denetçiler, sürekli mesleki gelişim aracılığıyla bilgi, beceri ve diğer yeteneklerini artırmalıdırlar. Bu çerçevede iç denetim profesyonelleri, gereken bilgi ve beceriye sahip olduklarını göstermenin yanı sıra günümüz kurumlarındaki karmaşıklığı ve değişim hızını hesaba katan sürekli bir eğitim süreci programını uygulamayı kabul ettiklerini göstermelidirler.[138] Bunun yanı sıra birimin denetim hedeflerine ve standartlarına erişebilmesi için gerekli olan tüm bilgi, beceri, nitelik ve deneyim ile donatılması iç denetim birimi yöneticisinin sorumluluğundadır. İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim becerilerine ek olarak birim için gerekli olabilecek

---

[133] ECIIA, s.29.
[134] Fraser, Lindsay, p.12.
[135] İngilere Hazinesi, ss.19-20.
[136] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.67.
[137] IIA.
[138] ECIIA, s.29.

diğer mesleki becerileri de tanımlamalıdır. Ayrıca uygun idari desteği sağlamalıdır.[139]

İç denetim olağanüstü çalışmayı değil, dikkatli ve uzmanca çalışmayı tavsiye eder.[140]

Kamu İç Denetim Sertifikası, iç denetçilerin ihtiyaç duyduğu asgari bilgi, deneyim ve beceri seviyesini tanımlar. İç denetimin bütünü, kamu iç denetim sertifikası alan iç denetçiler tarafından yönlendirilmeli ve gözetim altında bulundurulmalıdır.[141]

b) Mesleki Özen

Mesleki özen, iç denetçilerin makul bir düzeyde tedbirli ve yeterli olan bir iç denetçiden beklenen özen ve beceriyi göstermeleri anlamına gelmektedir. Diğer bir deyişle mesleki özen, makul ölçüde basiretli ve ehil bir iç denetçinin görevlerini yerine getirirken göstereceği ihtimam ve maharettir.

Mesleki yeterlilik ve çalışkanlık, beraberinde gerekli özeni getirir. Ancak mesleki özen, hata yapılmaması veya üstün bir performans sergilenmesi anlamına gelmez. Gerekli mesleki özene iç denetim standartlarına sadakat gösterilerek ulaşılır.

Kalite Güvence Programı

İç denetim birimi yöneticisi, gerekli mesleki özenin gösterilmesini sağlamak üzere bir gözden geçirme programı geliştirmelidir. Mesleki özen, prensip itibariyle, kalite güvence metodolojileri aracılığıyla gösterilir.[142]

İç denetim birimi yöneticisinin; organizasyonun yan kuruluşları bünyesinde yer alan iç denetim dâhil olmak üzere bir denetim çalışmasının standartlar ve etik kurallara uyumlu olmasını güvece altına almak ve hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmak bakımından hem kurum içinde hem de kurum dışında yapılan incelemeler çerçevesinde yürütülen bir kalite güvence programı geliştirmesi gerekmektedir.[143]

c) Davranışlar

Bir kurumda iç denetim faaliyetinin risk yönetim süreci ve iç kontrollerin kalitesi konusunda kuruma sağlayacağı tüm faydalardan istifade edebilmesi için, iç denetçilerin profesyonel davranmaları ve motive edilmeleri gerekmektedir.

---

[139] İngiltere Hazinesi, ss.19-20.
[140] Başpınar, s.28.
[141] İngiltere Hazinesi, s.19.
[142] IIA.
[143] İngiltere Hazinesi, ss.28-35.

En önemli davranış ilkeleri, IIA'nın "Etik Kuralları"nda yer almaktadır.[144] IIA Etik Kuralları, iç denetim mesleği ve uygulamasına ilişkin ilkeler ve iç denetçilerden beklenen davranışları tanımlayan kurallar olarak tanımlamaktadır. Bu ilkeler dürüstlük, yetkinlik, gizlilik ve objektifliktir.

1. Dürüstlük: İç denetçilerin dürüstlüğü güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar.
2. Objektiflik: İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergilerler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirilmesini dengeli bir şekilde yapar ve kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden çok etkilenmez.
3. Gizlilik: İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkilendirmeyi almaksızın bilgi açıklamaz.
4. Yetkinlik: İç denetçiler, iç denetim hizmetinin gerçekleştirilmesinde gerekli bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.[145]

d) İletişim Becerisi

İç denetçi denetlenen kişilerle yeterli düzeyde ilişki kurma ve denetim amaçlarını, değerleme sonuçlarını, tavsiyeleri denetlenenlere açıkça ve etkin bir şekilde yazılı veya sözlü olarak iletme becerisine sahip olmalıdır.[146]

e) Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetçi "bağımsız" ve "tarafsız" olmalıdır. Bu konu "İç Denetimin Özellikleri" başlığı altında detaylı bir biçimde aktarılmaya çalışılmıştır.

2.2.2 İç Denetçinin Görevleri

IIA standartları çerçevesinde iç denetçilerin görevleri şu şekilde özetlenebilir:

- Temel risk alanlarını belirlemek ve riski yönetme konusundaki mevcut süreçlerin yeterliliği ve etkililiğini gözden geçirmek,
- Bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini güvence altına alan kontrolleri ve bu bilgileri belirleyen, ölçen, sınıflandıran ve raporlayan araçları gözden geçirmek,

---

[144] İngiltere Hazinesi tarafından geliştirilen Merkezi İdaredeki İç Denetçilere Yönelik Meslek Ahlak Kuralları da IIA Etik Kuralları ile benzerlik göstermektedir.
[145] IIA, **Code of Ethics**, 2000.
[146] Başpınar, s.28.

- Yönetim tarafından oluşturulmuş sistem ve süreçlerin; işlemler üzerinde etkisi olabilecek politika, plan, prosedür, kanunlar ve düzenlemelere uyumunu gözden geçirmek,
- Varlıkların korunmasına ilişkin araçları gözden geçirmek,
- Kaynakların kullanımında ekonomiklik, etkililik ve verimliliği gözetmek,
- Sonuçların saptanan hedeflerle uyumlu olup olmadığını ve projelerin planlandığı üzere yürüyüp yürümediğini gözden geçirmek,
- Eylem planlarının etkili ve zamanında uygulanıp uygulanmadığını izlemek.[147]

2.3 Merkezi Uyumlaştırma Birimi

İç denetimin gerekliliği ve uygulama esasları bir kere kabul edildikten sonra, çok sayıda iç denetçi istihdam eden veya çok sayıda iç denetim birimine sahip olan büyük ölçekli organizasyonlarda ve kamuda bu faaliyetin nasıl uyumlaştırılacağı sorunu gündeme gelmektedir.[148]

MUB'un iç denetim faaliyetlerinin tümünü koordine etmesi, ortak denetim standartlarını belirlemesi, iç denetimin bağımsızlığına ilişkin hususları izlemesi, denetim bulgularının gereğinin yapılmadığı durumlarda iç denetçilere destek sağlaması, genel olarak iç denetim sistemine gerekli müdahaleleri yaparak sistemin kalitesini yükseltmesi ve koruması gerekmektedir.[149] Bu çerçevede İç Denetim MUB; iç denetim bulgularını tartışmak, yönetime raporlamak ve iç denetim tavsiyelerine uyulup uyulmadığını takip etmek amacıyla genel prosedürleri ortaya koymalıdır. Yönetimin, belirli bir zaman çerçevesi içerisinde, tavsiyeleri uygulamaya yönelik bir plan oluşturması beklenmektedir. Eğer yönetim tarafından iç denetçinin tavsiyelerine yeterli önem verilip uygulanmazsa iç denetçi, yönetimle görüştükten sonra, İç Denetim MUB ya da İç Denetim Kurulu ile bu konuyu görüşmekte serbesttir.[150]

AB'ye giriş sürecinde İç Denetim MUB'un tesisi ve fonksiyonlarının belirlenmesi, aday ülkeler için müzakere konularından biridir. Komisyon bu konuda katı bir mevzuata sahip olmayıp aday ülkelerden uluslararası standartlar ve AB en iyi uygulamaları çerçevesinde bir çözüm üretmelerini istemektedirler.

---

[147] PIFC Expert Group, "Modern Arrangements for Internal Audit", p.78.
[148] Başpınar, s.24.
[149] Aksoy, s.94.
[150] de Koning, **Public Internal Financial Control**, p.62.

AB'ye üye ve aday bazı ülke uygulamaları incelendiğinde, bu ülkelerin tamamına yakınında Maliye Bakanlıkları bünyesinde sürekli ve icrai nitelikte ya mali yönetim ve kontrolle iç denetim için tek bir merkezi uyumlaştırma birimi (tek çatı) ya da her ikisi için ayrı (ikili yapı) MUB kurulduğu, bazı ülkelerde ise bu birimlere ilaveten ülke genelinde iç denetim politikasını belirlemek üzere genelde bağımsız veya bakanlıklar-arası bir İç Denetim Kurulu ihdas edildiği görülmektedir.[151]

2.4 Komisyon'da İç Denetim

2.4.1 AB'de İç Kontrol Kavramının Gelişimi ve Komisyon Reformu

1990'ların ortalarında, AB'ye Üye Devletlerde iki temel iç kontrol modelinden söz etmek mümkündür. İlk model, daha geleneksel olan ve yetki aktarımı olmakla beraber merkezileşmiş ve harcama öncesi kontrollere odaklı model olarak tanımlanabilir. Kontrol alanında görevlendirilmiş kurumlar ya da mali kontrolörler Maliye Bakanlığı'na bağlıdır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı bütçeyi hazırlamakla kalmaz, harcama öncesi kontrolü de gerçekleştirir. Yönetsel sorumluluğun gelişmediği bu modelde mali denetim de harcama sonrasında Maliye Bakanlığı denetçileri (mali kontrolör veya müfettişler) tarafından yapılır. Bağımsız sistem tabanlı denetimin olmadığı bu modelde merkezi olmayan iç denetimin yeri de bulunmamaktadır. Bu model "Güney Avrupa Modeli", "Latin (Napolyonik) Model", "Francophone Model", "Kıta Avrupası Modeli", "Akdeniz Modeli", "Üç Taraflı Harcama Öncesi Yaklaşımı" ya da "Kamu Hukuku Modeli" olarak da bilinmektedir. Bu modeli kullanan (kimi durumlarda kullanmış olan) ülkeler Belçika, Fransa, İtalya, Yunanistan, Portekiz ve İspanyadır. Komisyon da 2000 yılına kadar bu modeli kullanmıştır. Latin modeli, mevcut uluslararası standartlarla uygun olmadığından dolayı önemini giderek kaybetmektedir. Bu modeli kullanmış pek çok ülke yönetsel hesap verebilirliği ve iç denetimi geliştirmeye, iç denetimi teftişten ayırmaya ve harcama öncesi kontrolü yöneticinin sorumluluğuna vermeye yönelik reform yapmışlar ya da bu yönde adım atmışlardır.[152]

İkinci model, ilk modelin aksine idarenin (harcama yetkilisi ve üst yönetici) yönetim sorumluluğu esasına dayanmaktadır. Bu modelde her idarenin yöneticisi kendi (mali) kararlarından – kendi harcamalarından ve kendi iç kontrol sisteminin geliştirilmesinden (mali kontrol alanında gerekli kontrol ve güvenlik önlemlerini almaktan) sorumludur. Yöneticinin bu

[151] Başpınar, ss.24-25.
[152] de Koning, **Public Internal Financial Control**, pp.37-38; Arcagök, Yörük ss.2-4.

kararları kabul edebilmesi için, iç denetçinin desteğine ihtiyacı vardır. İç denetim ise her bakanlığın kendi bünyesinde yer alan denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. İç denetçi, yöneticinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin en üst standartlarla uyumunu değerlendirmekte, yöneticiye düzenli olarak raporlamakta ve sistemin gelişmesi için tavsiyelerde bulunmaktadır. Yönetsel hesap verebilirlik ve bağımsız iç denetime dayalı bu model "Kuzey-Avrupa Modeli", "Anglo-Sakson Model", "Anglophone Model", "Nordic Model" ya da "Yönetsel Hesap Verebilirlik Modeli" olarak adlandırılmaktadır. Hollanda, İngiltere gibi Kuzey Avrupa Ülkelerinde uygulanan bu model, 2000 yılındaki reform sürecinde Komisyonda da kullanılmaya başlanmıştır.[153]

1995 yılında Komisyon, insan kaynakları ve mali kaynaklarının yönetimi konularını geliştirmeye yönelik bir girişim başlatmıştır. 2000 yılı itibariyle, SEM (sound and efficient management - sağlam ve verimli yönetim) idari kültürün ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Program, insan kaynakları ve mali kaynakların yönetimini geliştirmeyi, değerlendirme ve kontrol tekniklerini geliştirmeyi ve dolandırıcılıkla daha iyi mücadele etmeyi amaçlamıştır.

Avrupa Konseyi'nin 24-25 Mart 1999 yılında Berlin'deki toplantısında, Komisyon'un mali yönetim ve kontrol alanlarında kendini geliştirmesi için gerekli reformları bir an önce uygulamaya başlaması; bunu gerçekleştirmek için ise asıl önceliği, geniş kapsamlı bir modernizasyon ve reform programının başlatılmasına vermesi gerektiği ifade edilmiştir. Komisyon'a yönelik eleştiriler kontrol sistemi üzerine yoğunlaşmıştır. Mevcut merkezi mali kontrol fonksiyonu veya harcama öncesi vize prosedürü mali işlemlerin doğruluğunu değerlendirmede yetersiz kalmıştır. Bunun sonucunda sistem karar vericilerde, yönetimin "sorumsuzluğu" noktasına varacak yanlış bir anlayışın yerleşmesine neden olmuştur. Aynı zamanda sistem, bütçenin etkin uygulanmasını zorlaştıran karmaşık bir prosedür olarak da görülmüştür.

Komisyon, 2000 yılında "Komisyon'un Reformuna Yönelik Beyaz Kitabı" (White Paper on Reforming the Commission) çıkarmıştır. Kitap, kamu görevlilerini kendi faaliyetlerinden ötürü sorumluluk alma konusunda teşvik ederken prosedürlerin daha basitleştirilmesi,

---

[153] Ibid

Bu iki modelin yanı sıra bir de "Karma Model" bulunmaktadır. Bu modelde iç ve dış denetim fonksiyonlarının birleştirilmesi ile oluşturulan karma bir model uygulanmaktadır. İç denetim, dış denetimin bir parçası olarak görülür. İç denetçilerin kadroları çalıştıkları kuruluşta bulunmasına rağmen, doğrudan yüksek mahkemeye rapor sunarlar. Almanya'da uygulanan modeldir.

hızlandırılması ve daha şeffaflaştırılmasını önermiştir.[154] Bu hususların yanı sıra söz konusu kitabın "Denetim, Mali Yönetim ve Kontrol" başlıklı beşinci bölümünde mali işlemlerle ilgilenen kişilerin görev ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi gerektiği belirtilerek mali yönetim, kontrol ve denetim sistemlerinin ciddi şekilde gözden geçirilmesi gereğinin altı çizilmiştir.[155]

Reform, Beyaz Kitabın ikinci kısmını oluşturan Eylem Planı ile desteklenmiştir. Eylem Planında harcama yetkililerinin ve harcamacı kuruluşların yöneticilerinin sorumluluk ve hesap verebilirliği, merkezi bir İç Denetim Servisinin oluşturulması, Mali Hizmetler Biriminin kurulması, genel müdürlüklerde mali yönetim ve kontrol ile insan kaynakları ve eğitim konularında gerçekleştirilmesi öngörülen reformlara ilişkin bir takvim çıkartılmıştır.[156]

Komisyon, 2000 yılında başlatılan mali reformun bir parçası olarak yetkilendirme yoluyla harcama yetkililerini, faaliyetlerinin iç kontrolü konusunda tam yetkiyle donatmak amacıyla iç kontrol yapılarını gözden geçirmeye karar vermiştir. 2005 yılında ortak risk yönetimi belirlenmiştir.

2.4.2 Komisyon'da İç Denetim Sisteminin Oluşumuna İlişkin Düzenlemeler

Komisyon'da 2000 yılında gerçekleştirilen reform çerçevesinde bir İç Denetim Servisi (Internal Audit Service) oluştururken, her bir genel müdürlükte de genel müdüre iç kontrol fonksiyonlarının yerinde olduğu konusunda yardımcı olmak için Denetim Kapasitesi (Audit Capability) oluşturulmuştur. Denetim Kapasitelerinin temel amacı, iç kontrolün yeterliliği ve güvenilirliği konusunda genel müdüre güvence vermektir. İç Denetim Servisi ise Denetim Kapasitelerine rehberlik etmekte ve iç denetim eğitimlerini düzenlemektedir. İç Denetim Servisi doğrudan Komisyona raporlamaktadır ve Komisyondaki diğer tüm birimlerden bağımsızdır. Bağımsızlık ve çalışma usulleri İç Denetim Tüzüğünde yer almaktadır.

İç Denetim Servisi uluslararası kabul görmüş profesyonel iç denetim standartları ile uyumlu olarak faaliyetini gerçekleştirmektedir. İç Denetim Servisinin kapsamını Birliğin tüm faaliyetleri oluşturmaktadır (Komisyonun iç kontrol sistemlerinin yeterliliği ve kalitesi ile sistem ve işlemlerin etkililiğini incelemektedir). İç Denetim Servisi yöneticisinin usulsüzlük, dolandırıcılık, yolsuzluk ya da diğer yasa dışı faaliyetlerin

---

[154] de Koning, **Public Internal Financial Control**, pp.76-77.

[155] European Commission, **Reforming the Commission: White Paper,** (COM(2000)200), Brussels, 5 April 2000.

[156] European Commission, **Reforming the Commission: White Paper Action Plan**, (COM(2000)200), Brusseles, 1 March 2000.

varlığına ilişkin kanıtı derhal OLAF'a[157] (European Anti-Fraud Office - Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisi) bildirmesi gerekmektedir. İç Denetim Servisi, tüm raporların birer kopyasını Avrupa Sayıştay'ına sunmaktadır. Komisyon'da ayrıca İç Denetim Servisini izlemek üzere bir de Denetim Komitesi (Audit Progress Committee) oluşturulmuştur. Temel görevi İç Denetim Servisinin bağımsızlığını sağlamak ve iç ve dış denetim faaliyetlerinin sonuç ve tavsiyelerinin Komisyon tarafından uygulandığını güvence altına almaktır.[158]

a) Beyaz Kitap ve Eylem Planı

Komisyon'da iç denetime yönelik yeni bir İç Denetim Servisinin oluşturulması Beyaz Kitabın "Denetim, Mali Yönetim ve Kontrol" başlıklı beşinci bölümünde belirtilmiştir. Söz konusu kitapta, mali yönetim ve kontrol alanına ilişkin yapılması öngörülen değişimler arasında iç denetim hizmeti için yeni bir İç Denetim Servisinin kurulacağı belirtilmiş; bu Servisin risk kontrolü, uygunluğun izlenmesi, yönetim ve kontrol sistemlerinin kalitesine ilişkin bağımsız görüş verme, işlemlerin verimliliğini ve etkinliğini artırmaya yönelik tavsiyede bulunma ve Komisyon kaynaklarının maliyet-etkin kullanıldığının güvence altına alınması konularında Komisyon'a yardımcı olacağı ifade edilmiştir. Beyaz Kitapta ayrıca her bir Genel Müdürlükte Denetim Kapasitelerinin oluşturulacağı, İç Denetim Servisini izlemek üzere ise Denetim Komitesi oluşturulacağı belirtilmiştir.[159]

Beyaz Kitabın ikinci kısmını oluşturan Eylem Planının "Denetim, Mali Yönetim ve Kontrol" başlıklı beşinci bölümünün "Merkezi bir İç Denetim Servisi Kurulması" başlıklı 25. alt bölümünde ise İç Denetim Servisinin yönetim, yetkinlik ve kapasite konularında en yüksek standartları yakalamak zorunda olduğu vurgulanarak bu çerçevede yapılacak faaliyetler şu şekilde sıralanmıştır:

- Mayıs 2000'e kadar bir İç Denetim Servisi kurulacaktır. İç Denetim Servisi yöneticisi, iç denetim işlemlerinin profesyonel standartlara uygun olarak yürütülmesinde bağımsız olacaktır.

---

[157] OLAF'ın temel hedefi dolandırıcılık ya da diğer usulsüzlüklere karşı Avrupa Toplulukların mali ve diğer çıkarlarını korumaktır. Yeni kontrol sisteminin bir parçası olarak OLAF'ın oluşturulma hedefi, hileli eylemin – özellikle örgütlü suç - topluluk çıkarları üzerindeki etkisine ilişkin farkındalığı artırmaktır. OLAF tüm işlemlerinde etkililik ve şeffaflık ile soruşturmalarındaki siyasi ve idari sistemlerden tam bağımsızlık ilkeleri temelinde oluşturulmuştur.

OLAF karapara aklama ve Euro sahteciliği vb. karşı da topluluk çıkarlarını korumaktadır.

[158] PIFC Expert Group, "Examples of Financial Control Systems of European Union, Some EU Member States and Non European Countries: European Union", **Internal Control in Candidate Countries**, Volume.II (November 2004), p.26.

[159] European Commission, **Reforming the Commission: White Paper,** p.22.

- İç Denetim Servisi yöneticisi, yıllık ve 3 yıllık olmak üzere iki adet iç denetim planı hazırlayacaktır. Her iki plan da risk esaslı olacaktır.
- İç denetim mali kontrolden ayrılacak, söz konusu revizyonla iç denetçi Komisyonda Anlaşma hükümlerince mali kontrolöre verilen bağımsızlık ve sorumluluğa eşit bağımsızlık ve sorumluluğa sahip olacaktır.
- Bir Denetim Komitesi oluşturulacak; Komite İç Denetim Servisinin bağımsızlığını temin edecek ve (1) İç Denetim Servisi ve Avrupa Sayıştay'ı tarafından yapılan denetim sonuçlarına göre Komisyon kontrol sürecini; (2) denetim tavsiyelerine uyulup uyulmadığını; (3) denetim işinin kalitesini izleyecektir.

Bu çerçevede İç Denetim Servisi Komisyon bünyesinde oluşturulmuştur. Oluşumun ardından Servis, faaliyetlerini yerine getirirken temel referans olarak kullanacağı ve uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde oluşturulan "İç Denetim Servisi Tüzüğü'nü"[160] kabul etmiştir.

Ayrıca Beyaz Kitabın 81. maddesi uyarınca her bir Komisyon Servisinde İç Denetim Kapasitesi (Internal Audit Capability) oluşturulmasına yönelik Komisyon Tebliğ[161] de 31 Ekim 2001 tarihinde kabul edilmiştir.

b) 1605/2002 Sayılı Mali Tüzük[162] ve 2342/2002[163] ve 2343/2002[164] Sayılı Uygulama Tüzükleri

Avrupa Birliğinin genel bütçesinin oluşturulması ve uygulanmasına ilişkin kuralları ortaya koyan 1605 sayılı Mali Tüzük 2002 yılında AB Konseyi tarafından kabul edilmiş, 1.1.2003 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir. Söz konusu tüzük 1977 yılından itibaren yürürlükte olan ve mali kontrolde güney modelini benimsemiş olan tüzüğü[165] yürürlükten kaldırmıştır. 1605 sayılı tüzükte yer alan kuralların uygulanmasını açıklamak amacıyla 2342

[160] European Commission, **Mission Charter of Internal Audit Service of the European Commission**.

[161] European Commission, **Communication to the Commission for Conditions for the Provision of an Internal Audit Capability in Each Commission Service**, SEC (2000) 1803/3, Brussels, 31 October 2000.

[162] 1995/2006 ve 1525/2007 sayılı Tüzüklerle değiştirilmiştir.

[163] 1261/2005, 1248/2006 ve 478/2007 sayılı Tüzüklerle değiştirilmiştir.

[164] 652/2008 sayılı Tüzükle değiştirilmiştir.

[165] 1977 yılında uygulamaya giren Mali Tüzük uyarınca Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından merkezi ön kontrol görevi yürütülmüştür. Bu genel müdürlükte mali kontrolör tarafından işlemler kontrol edilerek vize edilmek suretiyle ön kontrol görevi yerine getirilmiştir. AB'nin bu uygulaması Kıta Avrupası (güney modeli) modelinin bir uygulaması olarak değerlendirilebilir. (Arcagök, Erüz, s.148)

ve 2343 sayılı uygulama tüzükleri yayımlanmıştır.

1605/2002 sayılı Mali Tüzükte bütçenin şeffaflık ilkesine uygun olarak oluşturulması ve uygulanması ile bütçenin sağlam mali yönetim ilkelerine (ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik) bağlı olarak kullanılması gerektiği belirtilmekte; harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçinin yetki ve sorumluluklarına detaylı bir şekilde değinilmektedir. İç denetçiye ilişkin şu hususlar öne çıkmaktadır:

- İç denetçi, iç denetim standartları çerçevesinde görevini gerçekleştirecektir.
- İç denetçinin görevi, harcama yetkililerince ortaya konulan yönetim ve kontrol sistemlerinin iyi şekilde çalışmasını sağlamaktır.
- İç denetçi, mali işlemlerle ilgili bir aktör değildir ve bu işlemler üzerinde kontrol yetkisi bulunmamaktadır. Bu işlemlere ilişkin tüm sorumluluk harcama yetkilisi üzerindedir.

Söz konusu Mali Tüzüğün "İç Denetim" başlıklı 8. bölümünde (85., 86. ve 87. maddelerde) iç denetim konusu şu şekilde düzenlenmiştir:

- Her bir kurum, ilgili uluslararası standartlarla uyumlu iç denetim faaliyetlerini yürütmek üzere iç denetim fonksiyonunu oluşturmak zorundadır. Kurum tarafından atanan iç denetçi, bütçenin uygulanmasına ilişkin işlemlerin doğruluğundan dolayı cevap verebilir olmalıdır. İç denetçi, harcama yetkilisi ya da muhasebe yetkilisi olamaz.
- İç denetçi; kalite yönetimi ve kontrol sistemlerine ilişkin bağımsız görüş oluşturulması, işlemlerin uygulanmasına ilişkin standartların geliştirilmesi ve sağlam mali yönetimi teşvik etmek için tavsiyelerde bulunma yollarıyla kuruma risklerle mücadelede yardımcı olmalıdır.
- İç denetçi, iç kontrol sistemlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesinden sorumludur.
- İç denetçi, görevini kurumun tüm faaliyetleri üzerinde ve tüm birimleri kapsayacak şekilde gerçekleştirmek zorundadır. Görevini yerine getirmek için gerekli olan tüm bilgilere ulaşmada (üye devletler ve 3. ülkeler de dâhil olmak üzere) tam ve sınırsız yetkiye sahip olmalıdır.
- İç denetçi, kurumlara bulguları ve tavsiyeleri raporlamalıdır. Kurum, denetim sonucundaki tavsiyelere uygun olarak

faaliyetlerin gerçekleştirildiğinin güvencesini vermelidir. İç denetçi ayrıca, kuruma yıllık iç denetim raporunu (yürütülen iç denetim sayısını, yapılan tavsiyeleri ve bu tavsiyelere uygun atılan adımları özetleyen) sunmalıdır.

- Her yıl kurum, yürütülen iç denetimlerin sayı ve türünü özetleyen, yapılan tavsiyeleri ve bu tavsiyelere uygun atılan adımları içeren bir raporu sunmalıdır.
- İç denetçiye uygulanacak ve kendi faaliyetlerini yürütürken tamamen bağımsız olduğunu garanti eden özel kurallar kurum tarafından oluşturulmalıdır.[166]

2342/2002 sayılı Uygulama Tüzüğünde iç denetçinin atanması ve kurum içi bağımsızlığının güvence altına alınması için gerekli prosedürlerin oluşturulması gerektiği belirtilerek her kurumun, iç denetçinin misyonunun kapsamını ve iç denetim fonksiyonun gerçekleşmesi için uluslararası iç denetim standartlarıyla uyumlu hedefleri ve prosedürleri belirlemesi gerektiği ifade edilmektedir. Söz konusu uygulama tüzüğünde ayrıca kurumun, iç denetçiye denetim faaliyetlerini yerine getirmek için gerekli olan kaynakları sağlamak zorunda olduğu; iç denetçinin ise, kuruma gerçekleştirilen iç denetimin sayı ve türünü, temel tavsiyeleri ve bu tavsiyeler üzerine atılan adımları içeren yıllık denetim raporunu sunması gerektiği belirtilmektedir. İç denetçinin, yürüttüğü faaliyetlerden dolayı sorumlu tutulabileceği de tüzükte ayrıca ifade edilmektedir.[167]

2343/2002 sayılı Uygulama Tüzüğünde ise iç denetçinin; yönetim ve kontrol sistemlerinin kalitesine ilişkin bağımsız görüşlerini açıklamak ve işlemlerin uygulanmasındaki koşulların geliştirilmesi ve sağlam mali yönetim ilkelerinin teşvik edilmesi için önerilerde bulunmak yoluyla risklerle mücadelede Birliğe yardımcı olduğu belirtilmektedir. Tüzükte ayrıca iç denetçinin, iç yönetim sistemlerinin uygunluğunun ve etkililiğinin ve birimlerin programları uygulamadaki performansının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemlerinin her tür bütçesel işleme uygunluğunun ve kalitesinin değerlendirilmesi görevlerini yürüttüğü ve görevini yerine getirirken gerekli olan bilgilere ulaşmada tam ve sınırsız bir yetkiye sahip olması gerektiğinin altı çizilmektedir.[168]

[166] Council of the European Union, **Council Regulation No: 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation Applicable to the General Budget of the European Communities**, OJ L 248 16/09/02.

[167] European Commission, **Commission Regulation No: 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No: 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities**, OJ L 357, 31.12.2002.

[168] European Commission, **Commission Regulation No: 2343/2002 of 23 December**

İç kontrol ve iç denetim alanındaki temel aktörlerin sorumlulukları *SEC (2003) 59 sayılı Komisyon Tebliğ*'inde de detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Söz konusu tebliğde iç denetçilerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve yönetilmesine ilişkin bir sorumluluğu bulunmadığı belirtilmekte; iç denetçilerin risk kontrolü, uygunluğun izlenmesi, yönetim ve kontrol sistemlerini kalitesine ilişkin görüş bildirilmesi ve işlemlerin etkililiği ve verimliliğini geliştirmek konularında yönetime yardımcı olmak görevini yürüttükleri ifade edilmektedir.[169]

Sonuç

Son yıllarda kamu yönetimi anlayışında büyük bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişimle birlikte kamu kaynaklarının kullanımı konusunda hesap verebilir ve bu çerçevede vatandaşın beklentilerine cevap verebilir bir kamu yönetimi anlayışı benimsenmeye başlamıştır. Bu yeni saydam, hesap verebilir ve katılımcı kamu yönetimi yaklaşımıyla birlikte iç denetim sistemi de büyük önem kazanmıştır.

Bu çalışmada AB'de iç denetim sistemi ele alınmıştır. İlk olarak özel sektör kuruluşları tarafından benimsenen ve daha sonra kamu sektörüne de adapte edilen iç denetim, AB'de KİMK sistemi çerçevesinde oluşturulmuştur. Bu kapsamda çalışmada öncelikle AB'de KİMK sistemine ve bileşenlerine ilişkin genel bir bilgi verilmiştir. AB'de iç denetim sistemi ise ayrı bir başlık altında ele alınarak tanımına, kapsam ve türlerine değinilmiştir. İç denetimin daha iyi anlaşılması amacıyla iç kontrol ve dış denetimle ilişkisi ve teftiş ile ayrımına ilişkin ayrı bir alt başlık yapılmıştır. Bunların yanı sıra iç denetçilerin görevleri, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi yapılanması ve Komisyon'da iç denetimin gelişimine yönelik de bilgiler aktarılmıştır.

AB, KİMK tanımlamasıyla, hesap verebilirliğin ve şeffaflığın ön plana çıktığı bir kontrol ve denetim mekanizmasının kamuda uygulanmasının önemine atıf yapmaktadır. AB'de KİMK anlayışı, uluslararası alanda kabul görmüş standartlar temelinde şekillenmiştir. Uluslararası alanda iç kontrol kavramı ve anlayışı ise COSO tarafından geliştirilmiştir. İç kontrol, amaç ve hedeflere ulaşma konusunda idareye güvence sağlayan yönetim araçlarının bütünün ifade etmektedir ve iç kontrol sadece kontrol yapanların değil tüm

2002 on the framework Financial Regulation for the bodies referred to Article 185 of Council Regulation (EC, Euratom) No: 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities, OJ L 357, 31.12.2002.

[169] European Commission, **Communication to the Commission: Clarification of the Responsibilities of the Key Actors in the Domain of Internal Audit and Internal Control in the Commission**, (SEC(2003)29), Brussels, 21 January 2003.

çalışanların rol aldığı bir süreçtir. COSO anlayışı çerçevesinde şekillenen KİMK sisteminde ise, iç kontrol sistemi ile yönetsel hesap verebilirlik anlayışı yerleşmiş; yönetim ve personelin kendi faaliyetlerini değerlendirmelerine ilişkin süreçler geliştirilmiştir.

KİMK, etkin bir mali yönetim ve kontrol ile birlikte etkin bir iç denetim sisteminin yanı sıra her iki alandaki uyumlaştırmayı içeren merkezi uyumlaştırma birimlerinin oluşumunu içermektedir.

İç denetim, KİMK sisteminin en önemli bileşenlerinden biridir. AB fonlarının kullanımı sırasında hem Birliğin hem de aday ülkelerin mali çıkarların korunmasını amaçlayan iç denetimin oluşturulmasında küresel anlamda kabul görmüş standartlar kullanılmıştır. Uluslararası alanda iç denetim IIA tarafından temsil edilmektedir. Bu çerçevede AB'de iç denetim, IIA tanımına uygun olarak fonksiyonel olarak bağımsız bir şekilde yürütülmektedir.

İç denetimin KİMK içerisindeki rolü, iç kontrol sistemlerinin yeterliliğini değerlendirerek sistemin hedeflerine ulaşmasında yardımcı olmaktır. Diğer bir ifadeyle iç denetim; sistemlerin ekonomiklik, etkililik ve verimlilik alanlarındaki yeterliliğine bakmaktadır. Bununla birlikte iç denetimde amaç hata tespiti yapmak ve cezalandırmak değil, sistemin gelişmesine yönelik tavsiyelerde bulunmak yoluyla kurum faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmektir. Dolayısıyla iç denetim, karşılıklı güven anlayışına dayalıdır.

AB'ye üye ülkelerin iç denetim sistemleri incelendiğinde çok farklı yapılanmalar olduğu dikkati çekmektedir. Yönetsel hesap verebilirlik temeline dayanan Kuzey Modelinde bağımsız bir iç denetim fonksiyonunun varlığı önem taşırken, daha geleneksel yapılar temelinde mali kontrol sistemlerini yürüten Güney Modelinde teftiş fonksiyonunun da önemini koruduğu görülmektedir. Eski üye ülkelerdeki mali yapılanmaların farklılığı iç denetim sistemlerinin de bu çerçevede farklılığına yol açmıştır. İç denetim yapılanmaları birbirine en yakın olan ülkeler son iki genişleme sürecinde AB'ye katılan ülkelerdir.

İç denetim, çağdaş yönetim uygulamaları içerisinde önemi gittikçe artan bir denetim uygulamasıdır. Kamuda iç denetim sisteminin yerleşmesi, hesap verebilirliğin ve saydamlığın tesisinde oldukça önemli bir rol oynamaktadır.

Kaynakça

Arcagök, Sait, Erüz, Ertan, **Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Yayınları, 2006.

Aksoy, Mehmet, **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, 2008.

Başpınar, Ahmet, "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", **Maliye Dergisi**, Sayı 151 (Temmuz-Aralık 2006), ss.23-42.

COSO, **Internal Control Integrated Framework Executive Summary**, 2002.

Council of the European Union, **Council Regulation No: 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities**, OJ L 248, 16/09/02, p.1-48.

Council of the European Union, **Council Regulation No: 1995/2006 of 13 December 2006 amending Regulation (EC, Euratom) No: 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities,** OJ L 390, 30/12/2006, p.1-26.

Council of the European Union, **Council Regulation (EC) No: 1525/2007 of 17 December 2007 amending Regulation (EC, Euratom) No : 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities,** OJ L 343, 27/12/2007, p.9-10.

de Koning, Robert, "PIFC in the context of European Union Enlargement", **SIGMA Public Management Forum**, VolumeVI (November/December 1999), France, Paris.

de Koning, Robert, **Public Internal Financial Control**, Belgium, 2007.

Diamond, Jack, **The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective**, IMF Working Paper, WP/02/94, 2002.

ECIIA, **Avrupa'da İç Denetim Konum Raporu**, çev. TİDE, Şubat 2005.

European Commission, **Welcome to the World of PIFC**, Brussels, 2006.

European Commission, **Glossary of Definitions used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control**, Brussels, 2006.

European Commission, **Reforming the Commission: White Paper**, (COM(2000)200), Brussels, 2000.

European Commission, **Reforming the Commission: White Paper Action Plan**, (COM(2000)200), Brussels, 2000.

European Commission, **Commission Regulation No: 2342/2002 of 23 December 2002 laying down detailed rules for implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No: 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities**, OJ L 357, 31/12/2002, pp. 1–71

European Commission, **Commission Regulation No: 1261/2005 of 20 July 2005 amending Regulation (EC, Euratom) No: 2342/2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No: 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities,** OJ L 201, 2/8/2005, pp.3-22.

European Commission, **Commission Regulation No: 1248/2006 of 7 August 2006 amending Regulation (EC, Euratom) No: 2342/2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No: 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities**, OJ L 227, 19/8/2006, pp. 3–21

European Commission, **Commission Regulation No: 478/2007 of 23 April 2007 amending Regulation (EC, Euratom) No: 2342/2002 laying down detailed rules for the implementation of Council Regulation (EC, Euratom) No: 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities**, OJ L 111, 28/4/2007, pp. 13–45.

European Commission, **Commission Regulation No: 2343/2002 of 23 December 2002 on the framework Financial Regulation for the bodies referred to Article 185 of Council Regulation (EC, Euratom) No: 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities**, OJ L 357, 31/12/2002, pp. 72–90.

European Commission, **Commission Regulation No: 652/2008 of 9 July 2008 amending Regulation (EC, Euratom) No: 2343/2002 on the framework Financial Regulation for the bodies referred to in Article 185 of Council Regulation (EC, Euratom) No: 1605/2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities**, OJ L 181, 10.7.2008, pp. 23–34.

European Commission, **Communication to the Commission: Clarification of the responsibilities of the key actors in the domain of internal audit and internal control in the Commission**, (SEC(2003)59), Brussels, 21 January 2003.

European Commission, **Communication to the Commission for Conditions for the Provision of an Internal Audit Capability in Each Commission Service**, SEC (2000) 1803/3, Brussels, 31 October 2000.

European Commission, **Communication to the Commission: Towards an Effective and Coherent Risk Management in the Commission Services,** (SEC(2005)1327), Brussels, 20 October 2005.

European Commission, **Mission Charter of Internal Audit Service of the European Commission**.

Fraser, John; Lindsay, Hugh, **20 Questions Directors Should Ask About**

Internal Audit, Canada, 2004.

Gösterici, Hüseyin, "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı – Fonksiyonel Bağımsızlık", **Vergi Dünyası**, Sayı 295 (Mart 2006), ss.1-16.

İngiltere Hazinesi, **İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları**, çev. Baran Özeren ve Mustafa Ekinci, Mart 2004,

IIA, **Code of Ethics**, 2000.

IIA, **International Standards for Professional Practice of Internal Auditing**, 2007.

INTOSAI, **Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, çev. Baran Özeren, 2006.

INTOSAI, **Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi**, çev. Gonca İstanbulluoğlu, Sayıştay Yayınları, 2005.

INTOSAI, **Kurum Risk Yönetimi Hakkında Tamamlayıcı Ek Bilgiler**, 2007.

Kesik, Ahmet "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi," **Kocaeli Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. IX, 1 (2005), ss.94-114.

Korkmaz, Umut, "İç Denetim Standartları", **Bütçe Dünyası**, C. II, Sayı 24 (Kış 2007), ss.29-34.

Korkmaz, Umut, "Kamuda İç Denetim", **Bütçe Dünyası**, C.II, Sayı 25 (Bahar 2007), ss.4-14.

Lamba, Mustafa, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri", (yüksek lisans tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Haziran 2006).

Macaristan Maliye Bakanlığı Genel Müdür Yardımcısı Balanz Denscö'nün "Neden İç Denetim" başlıklı konuşma metni, **3. PEM-PAL (Public Expenditure Management Peer Assistant Learning – Kamu Harcama Yönetimi Birlikte Öğrenme) Semineri**, İstanbul, 24-28 Şubat 2008

Midyat, C. Sabri, "Teftiş, Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)", http://www.stratejikboyut.com/haber/teftis,-geleneksel-denetimden-ic-denetime-1--8468.html, (29.09.2010)

PIFC Expert Group, **Internal Control Systems in Candidate Countries**, SIGMA, Volume I, (November 2004).

PIFC Expert Group, "Central Harmonization Unit: Its Role and Function", **Internal Control Systems in Candidate Countries**, Volume II (November 2004), pp.49-51.

PIFC Expert Group, "Modern Arrangements for Internal Audit", **Internal Control Systems in Candidate Countries**, Volume II (November 2004), pp.77-81.

PIFC Expert Group, "Examples of Financial Control Systems of European Union, Some EU Member States and Non European Countries: European Union", **Internal Control in Candidate Countries**, Volume II (November 2004), pp.36-39.

Pratley, Alan "Public Expenditure Management Manual for Europe", **Maliye Dergisi**, çev. M.Sait Arcagök ve Bahadır Yörük, 145 (2004), pp.194-204.

OECD, SIGMA Papers No:19: **Effects on European Union Accession Part 1: Budgeting and Financial Control**, OCDE/GD (97)

Tek, Zuhal, Çetinkaya, Egemen Mert, "İç Denetim", **Bütçe Dünyası**, Sayı 20 (2004).

Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Daire Başkanı Ahmet Başpınar'ın "Yeni Sisteme Geçiş: Teftişten İç Denetime" başlıklı sunumu, **3. PEM-PAL (Public Expenditure Management Peer Assistant Learning – Kamu Harcama Yönetimi Birlikte Öğrenme) Semineri**, İstanbul, 24-28 Şubat 2008.

www.intosai.org

http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/

http://tdkterim.gov.tr/bts/

http://tusside.gov.tr/ickontrolnedir.html