

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

**KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI BAKIMINDAN İÇ
DENETİMİN ROLÜ**

Yüksek Lisans Tezi

RASİM SARIKAYA

Danışman: DOÇ.DR. GÜLAY AKGÜL YILMAZ

İstanbul, 2008

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

**KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI BAKIMINDAN İÇ
DENETİMİN ROLÜ**

Yüksek Lisans Tezi

RASİM SARIKAYA

İstanbul, 2008

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİYE TEORİSİ Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi RASİM SARIKAYA'nın KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI BAKIMINDAN İÇ DENETİMİN ROLÜ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 04.08.2008 tarih ve 2008-B/7 sayılı kararıyla ile oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

- Tez Savunma Tarihi : ..5.8.2008
- 1) Tez Danışmanı : DOÇ. DR. GÜLAY YILMAZ AKGÜL
- 2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ. DR. ERKAN AYDIN
- 3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ. DR. FATMA PAMUKÇU

İmzası



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	:Rasim SARIKAYA
Anabilim Dalı	:Maliye
Programı	: Maliye Teorisi
Tez Danışma	: Doç. Dr. Gülay Yılmaz AKGÜL
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - Eylül 2008
Anahtar Kelimeler	: Kamu Harcamaları, İç Denetim

ÖZET

KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI BAKIMINDAN İÇ DENETİMİN ROLÜ

Mali sistemlerin disiplin altına alınmasında denetim son derece önem taşımaktadır. Denetimin olmadığı bir mali sistem, etkinlikten uzak olduğu gibi başarı düzeyi de oldukça azdır. Denetim kavramı, mali sistemin varoluşundan günümüze değin tartışılmıştır.

Bu çalışmada özellikle Avrupa Birliği' ne giriş sürecinde, kamu harcama denetiminin daha etkin hale getirilmesine yönelik ne gibi düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu hususları değerlendirilmeye çalışılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iç denetim incelenmiştir. Yapılan çalışmada iç denetimin Türk Kamu Mali Yönetiminde etkin olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	:	Rasim SARIKAYA
Field	:	Public Finance
Programme	:	Theory of Public Finance
Supervisor	:	Doç.Dr.GülayYılmaz AKGÜL
Degree Awarded and Date	:	Master - September 2008
Key Words	:	Government Expenditures, Internal Audit

ABSTRACT

THE ROLE OF INTERNAL AUDIT IN OBTAINING EFFECTIVENESS OF GOVERNMENT EXPENDITURES

Auditing is important concept to taking discipline of financial system, absence of auditing in financial system is far away from effectiveness and also its success level is low. The auditing has been a controversial concept since emergence of financial system.

This study examines in accession process of Turkey in European Union the necessities of Turkey's auditing was determined for providing effectiveness in government expenditures auditing. Internal auditing within the framework of the Turkish Public Finance Management and Control Law (5018). This study tries to investigate whether internal auditing are effective in the Turkish Public Finance Management system.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
Özet.....	4
Abstract.....	5
Tablo Listesi	11
Şekil Listesi	12
Kısaltmalar.....	13
GİRİŞ	14

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU HARCAMALARI: TANIMI, SINIFLANDIRILMASI, EKONOMİK ETKİLERİ VE SINIRLARI

1.1. KAMU HARCAMALARININ TANIMI	17
1.2. KAMU HARCAMALARININ SINIFLANDIRILMASI	17
1.2.1. Reel Harcamalar – Transfer Harcamaları Ayırımı	18
1.2.2. Cari Harcamalar – Yatırım Harcamaları Ayırımı	20
1.2.3. Verimli – Verimsiz Harcamalar Ayırımı	22
1.3. KAMU HARCAMALARININ ETKİLERİ.....	23
1.4. KAMU HARCAMALARININ SINIRLARI.....	24

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİNLİK, KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİK VE DENETİM

2.1. ETKİNLİK TANIMI	26
2.2. ETKİNLİK, VERİMLİLİK, EKONOMİKLİK KARŞILAŞTIRMALARI...	27
2.3. KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİK.....	28
2.3.1. Mali Saydamlık	29
2.3.2. Hesap Verilebilirlik.....	32
2.3.3. Analitik Bütçeleme Sistemi	34
2.3.4. Performans Bütçeleme	35
2.3.5. Çok Yıllı Bütçeleme	38

2.3.6. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi	39
2.4.DENETİM.....	41
2.4.1. Denetim Tanımı	41
2.4.2. Denetimin Unsurları	42
2.4.3. Denetim Türleri.....	43
2.4.3.1. İç Denetim.....	43
2.4.3.2. Dış Denetim.....	43
2.4.4. Etkinliğin Sağlanmasında Denetimin Rolü.....	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI BAKIMINDAN İÇ DENETİM ROLÜ

3.1. İÇ DENETİMİN TANIMI VE KAPSAMI.....	45
3.2. İÇ DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ.....	47
3.2. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	49
3.4. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ	50
3.4.1. İçsel Olması	50
3.4.2. Bağımsız ve Tarafsız Olması	50
3.4.3. Danışmanlık Hizmeti Vermesi	51
3.4.4. Kurum Faaliyetlerine Değer Katması ve Geliştirmesi	51
3.4.5. Hedeflere Ulaşmada Yardımcı Olması	52
3.4.6. Sistematik ve Disiplinli Çalışması	52
3.4.7. Değerlendirme ve Geliştirme İçin Çalışması	52
3.4.8. Etkililiği Değerlendirmeyi ve Geliştirmeyi Amaçlaması	52
3.4.9. Risk Yönetimi, Kontrol ve Yönetişim Süreçlerini Değerlendirmesi	53
3.5. İÇ DENETİMİN BENZER KAVRAMLARLA İLİŞKİLERİ	53
3.5.1. İç Denetimin Dış Denetimle İlişkisi	53
3.5.2. İç Denetimin İç Kontrolle İlişkisi	55
3.6. İÇ DENETİM ALANLARI	56
3.6.1. Uygunluk Denetim	56

3.6.1.1.Uygunluk Denetiminin Kapsamı	56
3.6.1.2. Uygunluk Denetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinlik....	57
3.6.2. Performans Denetimi	57
3.6.2.1.Performans Denetiminin Kapsamı	58
3.6.2.2. Performans Denetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinlik..	58
3.6.3. Mali Denetim	61
3.6.3.1. Mali Denetimin Kapsamı.....	61
3.6.3.2. Mali Denetim ve Kamu Harcamalarında Etkinlik	61
3.6.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi	63
3.6.4.1. Bilgi Teknolojisi Denetiminin Kapsamı.....	63
3.6.4.2. Bilgi Teknolojisi Denetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinlik.....	63
3.6.5. Sistem Süreç Denetimi	65
3.6.5.1. Sistem Süreç Denetiminin Kapsamı.....	65
3.6.5.2. Sistem Süreç Denetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinlik	65

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN

SAĞLANMASI BAKIMINDAN İÇ DENETİM

4.1.TÜRKİYE’DE KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN

SAĞLANMASI..... 67

4.1.1. 1050 Sayılı Kanunda Program Bütçe Uygulamaları ve Etkinlik.. 67

4.1.2. 5018 Sayılı Kanunda Performans Bütçe Uygulamaları ve Etkinlik. 68

4.2. TÜRKİYE’ DE KAMU İÇ DENETİM BİRİMLERİ..... 73

4.2.1.İç Denetçiler 73

4.2.1.1. İç Denetçi Tanımı 73

4.2.1.2. İç Denetçinin İdare İçindeki Konumu 74

4.2.1.3. İç Denetçinin Yetki, Görev ve Sorumlulukları 74

4.2.1.3.1. İç Denetçinin Görevleri 75

4.2.1.3.2. İç Denetçinin Yetkileri 76

4.2.1.3.3. İç Denetçinin Sorumlulukları 76

4.2.1.4. İç Denetçinin Başarı Koşulları	77
4.2.1.4.1. Yönetimin Sunması Gereken İmkânlar	77
4.2.1.4.1.1. Yasal Düzenlemeler	77
4.2.1.4.1.2. Bağımsızlık	78
4.2.1.4.1.3. Mesleki Güvence	78
4.2.1.4.2. İç Denetçide Bulunması Gereken Özellikler	78
4.2.1.4.2.1. Kamu İç Denetçisi Olma Koşulları	79
4.2.1.4.2.2. Sertifikasyon Sistemleri	79
4.2.1.4.2.3. Meslek Ahlak Kuralları	83
4.2.1.4.2.3.1. İlkeler	83
4.2.1.4.2.3.2. Davranış Kuralları	84
4.2.1.5. İç Denetçiliğin Sona Ermesi	86
4.2.2. İç Denetim Birimi	87
4.2.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu	87
4.2.3.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yapısı	87
4.2.3.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri	88
4.3. TÜRKİYE’DE KAMU İÇ DENETİM SÜRECİ	89
4.3.1. İç Denetimin Planlaması	90
4.3.2. İç Denetim Programı	91
4.3.3. İç Denetime Hazırlık ve Başlama	91
4.3.3.1. Toplantı	91
4.3.3.2. Anket	92
4.3.3.3. Yerinde Gözlem	92
4.3.4. Denetimin Yürütülmesi	92
4.3.5. Denetim Sonuçlarının Yönetime Bildirilmesi	93
4.3.5.1. Rapor Çeşitleri	93
4.3.5.1.1. Denetim Raporu	94
4.3.5.1.1.1. Raporun Kapsam ve Biçimi	97
4.3.5.1.2. İnceleme Raporu	100
4.3.5.1.3. İç Denetim Faaliyet Raporu	103
4.3.5.2. Raporların Sunulması ve İzlenmesi	104
4.3.5.3. İç Denetim Raporlarına Dayanılarak Yapılacak İşlemler	105

SONUÇ	106
KAYNAKÇA	115

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1: Verimlilik Tutumluluk Etkinlik	15
Tablo 2: İç ve Dış Denetçilerin Ayrımı	41

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1: Hesap Verme Sorumluluğu 19

KISALTMALAR

age.	Adı geçen eser
Bs.	Baskı, basım
Bümko.	Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
DPT.	Devlet Planlama Teşkilatı
ECIA.	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
Ed.	Editör
IIA.	The Institute of Internal Auditors
IMF.	International Monetary Fund
INTOSAI.	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği
KİT.	Kamu İksadi Teşebbüsü
s.	Sayfa
SGB.	Strateji Geliştirme Başkanlığı
Yay.	Yayın

GİRİŞ

İç denetim, ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu¹ ile özel sektörün ardından kamuda gündeme gelmiştir. Mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması ve denetimi amacıyla kamu yönetiminde uygulanmaya başlamıştır.

2003 yılı Haziran ayı itibariyle, Türkiye’de 50’den fazla teftiş biriminde 23.104 müfettiş, kontrolör, denetmen, hesap uzmanı ve diğer denetim elemanları görev yapmakta olup Belediyeler ve KİT’lerdeki müfettişler bu sayıya dâhil değildir. Denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanıldığı ve var olan keyfi yaklaşımların denetim sistemini son derece sorunlu bir hale getirdiği, bu kadar çok sayıda denetim birimi ve elemanına rağmen, israf ve yolsuzlukların önüne geçilemediği, netice itibariyle kamu denetim sisteminin etkisiz olduğu ifade edilmektedir.² Sözkonusu israf ve yolsuzlukların önüne geçilememesi geleneksel denetim sisteminin sorgulanmasını ve beraberinde yeni arayışları getirmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile kamu denetim sisteminde iç denetim uygulama alanı bulmuştur. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu iç denetimi; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamaktadır.

İç denetimin amacı, kamunun sorumluluklarını etkili olarak yerine getirmesinde, kamu personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kamu kurumunun üst yöneticileri de bulunmaktadır. İç denetim fonksiyonunun kapsamını, kurumun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkililiği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur.

¹ T.C. Resmi Gazete: 25326, 24 Aralık 2003.

² Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz, **Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim**, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1, (Ankara: T.C. Başbakanlık, 2003), (01 Haziran 2007), s.48

http://turkiye.basbakanlik.gov.tr/docs/basbakanlik/kanuntasarilari/kyyy/Degisim_yonetimi_icin_yonetim_de_degisim.doc .

İç denetim faaliyetinin kapsamı yalnızca harcamalar/ödemeler ile gelir işlemleri olmayıp, idarelerin tüm faaliyet ve işlemleri, süreçleri denetim kapsamındadır. Teşkilat bakımından da idarelerin merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatına dahil tüm birimlerinin faaliyet ve işlemleri iç denetim kapsamına dahildir.

İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç denetim; kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler, risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım geliştirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar.³

Uluslararası alanda iç denetim; merkeziyetçi ve ademi-i merkeziyetçi yaklaşım olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Avrupa Birliği'nde de benzer bir model, güney model (merkeziyetçi) ve kuzey model (adem-i merkeziyetçi) olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Merkeziyetçi modelde iç denetim, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından yerine getirilir, daha çok ön mali kontrolü yapan birim (ön mali kontrolör) üzerinde yoğunlaşılır ve genellikle yapılan iç denetim faaliyeti mali denetim şeklinde olmaktadır. Adem-i Merkeziyetçi modelde, kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk tümüyle harcamacı kamu idaresine aittir ve aynı zamanda klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yöneliş söz konusudur. Bu modelde bakanlık üst yöneticisi ve harcama yetkilisinin sorumluluğu ön plana çıkar. İç denetim, kamu idarelerine bağlı iç denetçiler eliyle yürütülür ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetime ve tüm kontrol sistemine odaklanır. Bunun için de iç denetim, ön mali kontrol süreçlerine, sistem, performans ve bilgi sistemlerinin denetimi üzerinde yoğunlaşır. Merkeziyetçi modelde, mali işlemlerin mevzuata uygunluğu önemli iken, adem-i merkeziyetçi modelde, yönetsel sorumluluk öne çıkar.⁴

³ ECIIA, (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu – European Confederation of Institutes of Internal Auditing), **Avrupa'da İç Denetim Konum Raporu**, 2005, [http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20\(2\).pdf](http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf), (17 Mayıs 2007), s.26.

⁴ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005, s. 350 – 352.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uygulama alanı bulan iç denetimin Türkiye’de uygulama şekli ile birlikte, kamu harcamalarında etkinliği sağlayıp sağlayamayacağı sorusunun cevabı verilmeye çalışılmıştır.

Bu doğrultuda hazırlanan çalışmanın birinci bölümde, kamu harcamalarının tanımı, sınıflandırılması, ekonomik etkileri ve sınırları konularına ele alınmıştır. Bu kapsamda kamu harcamaları reel-transfer, cari yatırım ve verimli verimsiz olarak sınıflandırılarak, ekonomik ve sosyal etkileri incelenmiş ve üst sınırı ifade eden görüşlere yer verilmiştir.

İkinci bölümde, etkinlik, kamu harcamalarında etkinlik ve denetim kavramları incelenmiştir. Etkinlik kavramı, verimlilik ve ekonomikle karşılaştırılarak değerlendirilmiş, kamu harcamalarında etkinliği sağlayan esaslar incelenerek denetimin öneminden bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde, kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması bakımından iç denetimin rolü belirtmeye çalışılmıştır. İç denetim amaç ve kapsamına, tarihsel gelişimine ve özelliklerine değinelerek uygulama alanları değerlendirilmiştir.

Dördüncü bölümde, Türkiye’de kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması bakımından iç denetim irdelenmiştir. 1050 sayılı kanun ve 5018 sayılı kanun kapsamında bütçe ve etkinlik değerlendirilmiş, Türkiye’de uygulama alanı bulan iç denetim birimleri ele alınmış ve iç denetim süreci sıralanmıştır.

Son bölümde ise öneriler ve sonuç kısımlarına yer verilmiştir. Bu çerçevede yapılan düzenlemeler ve geçiş süreci değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU HARCAMALARI: TANIMI, SINIFLANDIRILMASI, EKONOMİK ETKİLERİ VE SINIRLARI

Devlet kamu gelirleri aracılığıyla milli gelirin önemli bir kısmını ekonomiden çekerek ve kamu harcamaları yoluyla tekrar ekonomiye aktararak toplum ihtiyaçlarını karşılamakta ayrıca bu işlemleri ile ekonomik sosyal etkilere neden olmaktadır.

1.1. KAMU HARCAMALARININ TANIMI

Kamu harcamaları genel olarak devlet mal varlığından kamusal ihtiyaçları gidermek ve kaynakların kamu yararı doğrultusunda kullanılmasını sağlamak amacıyla belirli kurallara göre harcanan para olarak tanımlanmaktadır.⁵

Para şeklinde ödemesi yapılan, yetkili kişilerce gerçekleştirilen ve zaman içerisinde sürekli olarak artma gösteren kamu giderleri, yukarıda da belirtildiği üzere kamu ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir. Bunlar kamu giderlerinin başlıca nitelikleridir. Kamu gideri, harcamaya yetkili olanlar tarafından yapılabilir. Her görevlinin harcama yapması mümkün olmayıp, yasalarla bu konuda yetkili kılınmış olması ve harcamanın yasal süreç içerisinde gerçekleştirilmesi gerekir. Yukarıda da belirtildiği üzere, toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olan hizmetlerle ilgili bu giderler, önemli ekonomik ve sosyal etkilere neden olabilmektedir. Devlet, yüklenmiş olduğu mali ve mali olmayan nitelikteki görevlerini gerçekleştirebilmek bakımından kamu giderlerini bir araç olarak kullanmaktadır.⁶

1.2. KAMU HARCAMALARININ SINIFLANDIRILMASI

Kamu harcamalarının kapsam ve içerik yönünden sınıflandırmaya tabi tutabilmek için öncelikle kaynak dağıtımının ve üretimin dört şekilde gerçekleştirilebileceğini dikkate almak gerekir;

⁵ Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye-Giriş ve Masraflar**, 1.Cilt, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yay. No: 426, 1978, s.64.

⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 7.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999, s.58.

- Kamu tarafından üretilen ve bedelsiz olarak dağıtılan mal ve hizmetler,
- Özel firmalar tarafından üretilen ve kamu tarafından bedelsiz olarak dağıtılan mallar ve hizmetler,
- Kamu tarafından üretilen ve piyasada bedel karşılığı satılan mallar ve hizmetler,
- Özel firmalar tarafından üretilip piyasada satılan mallar ve hizmetler.⁷

Yukarıdaki üç üretim ve dağıtım kamu sektörü ile ilişkilidir. Nitekim R. Musgrave ilk iki dağıtım ve üretim biçimini kamusal arz, üçüncüsünü ise kamusal üretim sınıfına sokmaktadır. Mal ve hizmetler tüketiciye bütçe kanalıyla bedelsiz olarak sunuluyorsa kamusal arz söz konusu olmaktadır.

Kamusal üretimde, tüketicilerin bir bedel ödemesi gerekirken kamusal arz, kamunun özel işletmelerden satın aldığı mal ve hizmetleri tüketiciye bedelsiz devretmesi şeklinde olabilir.⁸

Kamu harcamalarının iktisadi sınıflandırılması, bu harcamaların doğrudan doğruya tahsis edildikleri yer itibariyle meydana getirdikleri etkiler bakımından yapılabilir.

1.2.1. Reel Harcamalar – Transfer Harcamaları Ayırımı

Reel harcamalar karşılığında devlet, mal ve hizmet satın aldığı için yeni gelir akımları doğar ve milli gelir artar. Transfer harcamaları ise milli gelir üzerinde doğrudan doğruya etkiye sahip değildirler. Sadece satın alma gücünün özel şahıslar ve sosyal tabakalar arasında el değiştirmesine neden olurlar. Bu el değiştirmeler genellikle karşılıksız yapılır ve adı geçen harcamalar yoluyla milli ekonomideki mal ve hizmet

⁷ R.A.Musgrave ve P.B.Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, Second Edition, Mc-Grow Hill, Kagakusha, Newyork, Tokyo, 1976, s.67.

⁸ Sinan Sönmez, **Kamu Ekonomisi Teorisi**, İstanbul: Teori Yayınları, 1988, s.88.

akımında değişiklik olmaz. Aslında transfer harcamaları yoluyla ortaya çıkan reel harcamalara devlet sebep olmaz; bu harcamalardan yararlananlar sebep olur.⁹

Reel harcamalar devletin geleneksel fonksiyonunu ifade ederken yaptığı harcamalardır; bu harcamalar askeri harcamalar, idari harcamalar, milli eğitim harcamaları vb. Günümüzde ise bu harcamalara yatırım harcamalarının da ilave edilmesi gerekmektedir.

Transfer harcamaları için ise, devlet borçlarının faizleri, sosyal yardımlar, iktisadi gayeli mali yardımlar, özel yatırımları teşvik için verilen avanslar ve yapılan ikrazlar yer alır. Ancak, reel harcamalar – transfer harcamaları ayırımı aslında tamamen aydınlığa kavuşmuş değildir. Örneğin; iktisadi ve mali konularla ilgili yapılan bütün harcamaların transfer harcaması olduğu söylenmektedir. Fakat kamu harcamalarının karşılığı olarak kişilerin gelirleri üzerinden yapılan zorunlu transferlerde (vergi); maaş alan memur ile vergi mükellefleri arasında yapılan bir değer nakli söz konusudur. Transfer harcamalarında ölçü kamu makamlarının yaptığı ödemelerin karşılığını almamış olmaları olduğundan maaş ve ücretlerin de transfer harcaması sayılması yanlıştır. Devlet borçlarına ödenen faiz de ayrı bir sınıflandırma sorunu doğurmaktadır. Devlet borçları faizinin borcun verimli yerlerde kullanılması halinde reel harcama sınıfına girmesi lazımdır. Buna karşılık bir savaşın finanse edilmesi için devlet tarafından kabul edilen ve verimsiz yerlere harcanan borç grafiğinin de transfer harcaması olması lazımdır. Bununla beraber borcun ne kadarının verimli ne kadarının verimsiz alanlara harcandığını saptamak son derece zordur. Devletin emekli memurlara ödediği maaşların hangi harcamalar arasında sayılacağı konusu da transfer harcamaları konusunda başka bir sorunu oluşturmaktadır. Emeklilere ödenen maaşlar ile harp gazi ve malullerine ödenen maaşların ayrılması gerekirken bu yapılmamıştır. Aslında memur emeklisinin aldığı maaş, belki de hizmet görmekte olduğu yıllarda karşılığını tam olarak almadığı maaşının ertelenmiş bir ödemesidir. Bu durumda emekli maaşının reel harcama sınıfına girmesi gerekir. Ancak uygulamada transfer harcaması sayılmıştır.¹⁰

⁹ İsmail Türk, **Maliye Politikası**, 14. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001, s.36.

¹⁰ Türk, a.g.e., s.36.

Transfer harcamalarının bütçede bu derecede önemli oranda yer alması refah devleti düşüncesinin gün geçtikçe kuvvet ve alan kazanmasından ve bununla ilgili harcamaların geniş ölçüde kamu makamları tarafından yapılmasından ileri gelmektedir.

Doğrudan (dolaysız) yapılan transfer harcamalarını kamu hizmetlerinin parasız görülmesiyle karıştırmamak gerekir. Devletçe geniş ölçüde parasız yapılan sağlık, milli eğitim, bayındırlık hizmetleri vb. hizmetler kişiler arasındaki gelir dağılımının denkleştirilmesi konusunda doğrudan doğruya yapılan transfer harcamaları ile aynı etkileri meydana getirirler. Fakat bu harcamalar karşılığında devlet mal ve hizmet, üretim faktörleri satın aldıklarından bu harcamalar karşılıklı harcamalardır. Transfer harcamaları şöyle sınıflandırılabilir.

- Dolaysız transfer harcamaları içinde devlet borçlarının faizleri, harp, gazi ve malullerine ödenen maaşlar, sosyal yardımlar vb.
- Gelir ve sermaye transferleri harcamaları,
- Verimli verimsiz transfer harcamaları.¹¹

Bu sınıflandırmaya göre “iktisadi gayeli mali yatırımlar verimli, sosyal gayeli mali yatırımlar verimsizdir” demek istenir. Ancak hangi harcamaların verimli hangilerinin verimsiz olduğu konusu daha sonraki bir başlıkta açıklanacaktır.

1.2.2. Cari Harcamalar – Yatırım Harcamaları Ayrımı

Cari ve yatırım harcamaları sınıflandırılması yapılırken ilk olarak, hangi harcamaların yatırım harcaması olduğu, ikinci olarak da hangi yatırımların kamu yatırımları arasında yer alacağı konularının belirlenmesi gerekmektedir. Yatırım harcamaları üretim kapasitesini arttırmak için yapılan ve milli gelire katkıda bulunan harcamalardır.¹² Türkiye’de 1964’de yapılan bütçede aşağıdaki harcamalar yatırım harcamaları niteliğinde bulunmaktadır.

¹¹ Türk, a.g.e., s.36.

¹² Nazan Susam ve Elif B. Yılmaz, “Türkiye’de Kamu Harcamalarının GSMH içindeki Payının Analizi ve Ülkeler Arası Karşılaştırma”, **16. Maliye Sempozyumu**, Celal Bayar Üniversitesi, 2001, s.5.

Etüt ve proje giderleri,

- Yapı, tesis ve büyük onarım giderleri,
- Makine, teçhizat ve taşıt alımları ve onarımları.¹³

Teoride hangi yatırımların kamu yatırımları sayılması gerektiği konusunda şu noktalarda uzlaşmaya varılmaktadır:

- Doğrudan (dolaysız) devlet tarafından yapılan yatırımlar,
- Devletin mali yardımları ve iştirakleri dolayısıyla yapılan yatırımlar,
- Devletin kurduğu kredi müesseselerinin aracılığıyla borçlanma ve avanslar yoluyla yapılan yatırımlar,
- Harp tahribatının onarılması amacıyla devlet tarafından yapılan yatırımlar.¹⁴

Bütün bu harcamaların ortak özelliği sermaye birikimi, üretim kapasitesi ve istihdam yaratma ile ilgili harcamalar olmasıdır.

Cari harcamalar, kamu hizmeti sunmak için gerçekleştirilen, ele alınan dönemde milli hâsılaya katkı yapan ve o dönemde tüketilen harcamalardır.¹⁵ Bu giderlerin bazıları iktisadi gelişme ile ilişkili bulunmuştur. İktisadi gelişme cari giderleri daha çok milli eğitim, sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi sonucu insan üzerine yapılan yatırımlar olarak adlandırılan cari yatırımlardır.

Cari harcamalar, personel ve diğer cari harcamalar olmak üzere iki kısımda gösterilmektedir. Personel harcamaları içerisinde; kamu idareleri çalışanlarının aylıkları, sözleşmeli personel ücretleri, işçi ücretleri, sosyal yardımlar ve ek çalışma karşılıkları, tazminat ve ödüller, ödenekler, tedavi yardımı ve cenaze giderleri ile diğer personel giderleri yer almaktadır. Diğer cari harcamalar ise devletin temel fonksiyonlarının görülebilmesi için personel giderleri dışında yaptığı gerekli harcamalardır. Bu

¹³ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **1964 Mali Yılı Genel ve Katma Bütçeler Tahsil Raporları**, Ankara, 1964, s.9.

¹⁴ Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **Kalkınma Planı 1964 Yılı Programı**, Başbakanlık Devlet Matbaası, 1964, s.9.

¹⁵ Susam ve Yılmaz, a.g.e., s.4.

kalemdelikler bütçe denkliğine paralel olarak; yolluklar, hizmet alımları, tüketim malları, malzeme ve demirbaş alımlarını kapsamaktadır.

1.2.3. Verimli - Verimsiz Harcamalar Ayırımı

Bu sınıflandırma kesin bir sınırı olmayan sınıflandırmadır. Kamu harcamaları hakkında iki verimlilik anlayışı söz konusudur:

- Verimli harcamalar sosyal faydaya ilavede bulunan harcamalardır. Ancak bu anlayış da tartışmalıdır. Aslında verimli harcamaları milli ekonominin üretim potansiyelini artıran harcamalar olarak anlamak daha doğrudur.
- Verimli harcamalar sınırı: Bu sınıflandırma yatırım harcamaları ve cari harcamalar sınıflandırılması ile karıştırılabilir. Çünkü yatırım harcamaları ülkenin üretim potansiyelinin artırır. Bununla beraber yatırım harcamalarından bazılarının verimsiz sermaye ihtiva edeceğini, cari harcamalarında önemli bir kısmının ekonomide üretimin artmasında faydalı bir rol oynayacağı söylenebilir. Verimli – verimsiz harcamalar sınıflandırmasını reel – transfer harcamaları sınıflandırmasıyla da karıştırmamak gerekir. İktisadi gayeli mali yardımların hepsi üretim üzerinde aynı derecede etki göstermezler. Cari harcamalardan bazıları da tüketim harcamaları arasına sokulamaz. Bu durum, ulaştırma ve sağlık harcamalarında da aynıdır. Askeri harcamalar bile uzun vadeli üretimin gelişmesine yardımcı olurlar.¹⁶

Kamu harcamalarının milli ekonomideki toplam harcamalar, içindeki yeri de göz önünde tutulması gereken önemli bir konudur. Bu nedenle kamu harcamalarının asıl işlevi olan toplumsal ihtiyaçların karşılanması yanında, milli gelirin dağılışı da tam çalışmanın sağlanması ve kalkınma hızının artırılması üzerinde doğrudan doğruya etki yapmaktadır.

Bu nedenle, modern ekonomiler ekonomik ve sosyal hayatın düzenlenmesi ve ekonominin dengesinin sağlanması bakımından devlete bağlı hale gelmektedirler. Kamu

¹⁶ Türk, a.g.e., s.36.

harcamalarının ekonomi ve sosyal hayata olan etkilerini ayrı bir başlıkta incelemekte fayda görülmüştür.

1.3. KAMU HARCAMALARININ ETKİLERİ

Kamu harcamalarının doğrudan ve dolaylı etkilerinin bilinmesi, bu araçların kullanımı ve denetimi bakımından önem arz etmektedir.

Kamu harcamaları kamusal mal ve hizmet üretimine yönelik olmaları sebebiyle piyasadan üretim faktörü talebine yol açarlar. Kamu harcamalarının artırılması, üretim faktörlerine olan talep üzerinde de benzer bir artış ortaya çıkarır. Devlet, kamu harcamalarıyla üretim faktörlerine sahip olarak üretimde bulunabileceği gibi; piyasadan mal ve hizmet satın almak suretiyle de üretimi uyarabilir. Böyle bir durumda araştırılması gereken husus, hangi tür harcamaların üretim artışı üzerinde etkili olacağıın belirlenmesidir. Kamu harcamalarının hacim ve bileşimi üretim faktörlerinin, genel bir ifadeyle ekonomideki kaynakların, belirli alanlara yönlendirilmesine neden olur.¹⁷

Ayrıca kamu harcamalarının gelir dağılımı üzerinde etkileri sözkonusudur. Reel harcamalar, efektif talep üzerinde doğrudan doğruya etki sahibi olması nedeniyle milli gelir ve istihdam üzerinde artışa neden olmaktadır. Reel harcamalar bu yönü ile özellikle durgunluk dönemlerinde istihdama yaptığı etki ile az gelirli sosyal tabakaların gelirlerini etkilemektedir. Transfer harcamaları devlet tahvillerine ödenen faiz olarak gerçekleştiğinde gelir dağılımını bozucu etkisinden söz edilirken sosyal güvenlik açıklarının finansmanı için kullanıldığında gelir dağılımını dengeleyici etkisinden bahsedilebilmektedir.

Kamu harcamalarıyla ekonomideki istihdam hacmi artırılabilir. Bu amaca en uygun kamu harcaması, yatırım harcamaları olmaktadır. Yatırım harcamaları üretim kapasitesinin artışına yol açarak daha büyük çapta üretim faktörü kullanılmasını sağlar. Eğer yatırımlarda seçilen, teknoloji, emek-yoğun bir teknoloji ise, bu takdirde yapılacak yatırımda daha çok sayıda işgücü istihdam edilebilir. Kamu yatırım harcamaları az

¹⁷ Aytaç Eker ve Kamil Tüğen, **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir: Takav Matbaası, 1995, s.101.

gelişmiş ülkelerde genelde düşük seviyede kaldığı için, bu ülkede devlet, özel kesim yatırımlarını çeşitli teşviklerle (yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, gümrük vergi ve resimleri muafiyeti gibi) harekete geçirmeye çalışır. Devletin özel kesim lehine feragat ettiği ekonomik ve mali kaynaklar kısa dönemde ekonominin istihdam yeteneğinin gelişmesine yardımcı olur. Uzun dönemde ise, yatırımların tamamlanıp üretime geçirilmesinden itibaren devlet, yavaş yavaş ve fakat daha büyük miktarlarda feragat ettiği kaynaklara kavuşmaya başlar.¹⁸

1.4. KAMU HARCAMALARININ SINIRLARI

Kamu harcamalarındaki artışın üst sınırı milli gelirin kendisidir. Bu durumdan önce vergilerle beslenen bir bütçenin bir üst sınırı bulunduğu iddia edilmiştir. Amerikalı iktisatçı Colin Clark vergilerle karşılanan kamu tüketim harcamalarının milli gelirin %25'ini aşamayacağını iddia etmiştir. Bu sınırın aşılması durumunda, bütçenin finansmanı vergilerle sağlanıyorsa işçilerin çalışma istekleri ve işletmelerin maliyetlerinden tasarruf etme eğilimi çok büyük ölçüde kırılır, milli gelir azalır. Ancak bu sınır birçok ülke tarafından aşılmış olduğu halde beklenen sonuç gerçekleşmemiştir. Bununla beraber kamu harcamalarının gittikçe özel tüketimin yerini almasını çalışma, yatırım ve tasarruf isteklerini azalttığı iddiası doğrudur.¹⁹

Kamu harcamalarının sınırının ne olabileceği konusunda bazı hipotezlere dayanmak gerekir. Peacock – Wiseman sıçrama tezinde; vergi mükellefleri iki ayrı faktörün etkisi altındadır. Bu faktörlerden biri kamu mal ve hizmetlerine olan talepleri, diğeri vergi oranları hakkında besledikleri yargıdır. Bu faktörlerden ilki özellikle gelirin arttığı önemlerde, kamu harcamalarının artırılması yönünde olurken, ikincisi, mükellefler üzerinde bir yükü temsil etmesi, harcamaların kısılması veya artırılmaması yönündedir. Zıt yönde çalışan bu güçlerin denge noktası, politik karar organlarınca kamu harcamalarının sınırı olarak kabul edilir. Böylece halkın vergi yükü sınır teşkil eder.²⁰

¹⁸ Aytaç Eker ve Kamil Tüğen, a.g.e., s.105.

¹⁹ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, 2. Baskı, Ankara: Temat Yayınları, 1977, s.199–201.

²⁰ İzzettin Önder, **Türkiye’de Kamu Harcamalarının Seyri: 1927-1967**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, No:330, 1974, s.7.

Uygulamada kamu harcamalarının sınırı siyasal karar organlarınca içinde bulunulan politik ve ekonomik şartlara göre belirlenmektedir. Kamuoyu bu sınırın aŖađı çekilmesini istemekte ancak sınırın yukarı çıkmasına neden olabilecek nitelikteki taleplerinden de vazgeçmemektedir.

Kamu harcamalarına ait sınıflandırma ve kamu harcamalarının etkileri ve sınırlarının belirlenmesi konularına, kamu iç denetimin etki alanını belirlemek açısından kısaca deđinilmiŖtir.

İKİNCİ BÖLÜM

ETKİNLİK, KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİK VE DENETİM

Dünyada birçok ülkede gittikçe önem kazanmaya başlayan etkinlik, devletin zorunlu fonksiyonlarını en düşük maliyetle ve en yüksek hizmet çıktısı sağlayacak şekilde yerine getirmesini ifade etmekte, kamu harcamalarının ölçülebilir sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe kayıtları ve tablolarla sunmak ise etkinliğin ölçülmesi açısından önem arz etmektedir.

Son yıllarda kamu finansman açığının kapatılması, yoksulluk ve yolsuzluğun ortadan kaldırılması ve Avrupa Birliği'ne uyum çalışmaları nedenleriyle kamu harcamalarında verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik kavramları ön plana çıkmakta ve bu çerçevede bir takım yasal düzenlemelere gidilmektedir.

2.1. ETKİNLİK TANIMI

Etkinlik, bir kuruluşun ulaşması planlanan hedef ile kuruluşun elde ettiği çıktının karşılaştırılmasıdır. Bu, kuruluşun gerçekleştirdiği sonuç ile gerçekleştirilmesi gereken arasındaki uygunluk olup, sisteme yöneliktir. Bundan dolayı etkinlik daha çok rakamlarla ifade edilemeyen girdiler ve çıktıları esas alan hizmetlerin değerlendirilmesinde kullanılır.²¹

Devlet tarafından yürütülen faaliyetlerde etkinliğin değerlendirilmesinde, geleneksel olarak devlet faaliyetlerinin temel girdisi vergiler ve çıktısı da yapılan harcamalar olarak görülüp²² değerlendirmeye alınırken gelişen yeni yönetim anlayışı ile birlikte harcamaların yarattığı etki ele alınarak, harcamaların ortaya çıkardığı sonuçları değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Bu yaklaşım kamu faaliyetlerinde girdi odaklılıktan sonuç odaklılığa doğru bir yönelişi ifade etmekte; etkinlik arayışları da bu çerçevede şekillenmektedir.

²¹ Gülay Coşkun, "Kalkınma Yönetiminde Etkinliğin Arttırılması", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 14, Sayı 3, (1981), s.2.

²² Mehmet Cahit Güran ve Selçuk Cingi, "Devletin Ekonomik Müdahalelerinin Etkinliği", **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 2, Sayı 3, (Mayıs 2002), s.58.

Görüldüğü gibi etkinlik tam olarak karın maliyete oranının hesaplanmasıyla bulunmaktadır. Yani bir anlamda maliyet - fayda analizi yapılmakta, elde edilen yani gerçekleştirilen durumun amaçlanan duruma oranı bulunmaktadır. Bu süreç sonucunda, kurumun stratejik hedeflerine ve amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı belirlendiğinden, etkinlik amaçlara yönelik bir kavram olarak kabul edilebilir. Çünkü amaçların gerçekleştirme düzeyi, sonuçların analizi ile belirlenmektedir.²³

Bu çerçevede etkinliği hedeflere ulaşma başarısı olarak da ifade edebiliriz. Etkinliğin değerlendirilmesinde çıktılar üzerinde yapılacak ölçümlerle birlikte kamu idaresinin performansı da dikkate alınmalıdır. Bu durum kamu harcama denetimini, iç denetimin bir parçası haline getirmektedir.

Etkinliğin değerlendirilmesinde kamu mali kontrol ve yönetim yapısına ait sonuç raporları ve bu raporların okunabilmesi oldukça önemlidir.

2.2. ETKİNLİK, VERİMLİLİK, EKONOMİKLİK KARŞILAŞTIRMALARI

Verimlilik; çıktılar ile girdiler arasındaki ilişkiyi ifade eder. Mal, hizmet ve diğer değerler ile bu mal ve hizmetlerin elde edilmesi için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi gösterir. Verimli bir faaliyet arzulanan kalitedeki çıktının en az girdi ile en fazla çıktının sağlanmasını ifade eder.²⁴

Ekonomiklik ise kaynakların uygun miktar ve kalitede, uygun zamanda ve uygun yerde en uygun maliyetle elde edilmesi anlamına gelir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus tutumluluğun az ya da çok harcama anlamına gelmediği; bunun yerine gerekli olandan fazlasını harcamama anlamına geldiğidir.²⁵

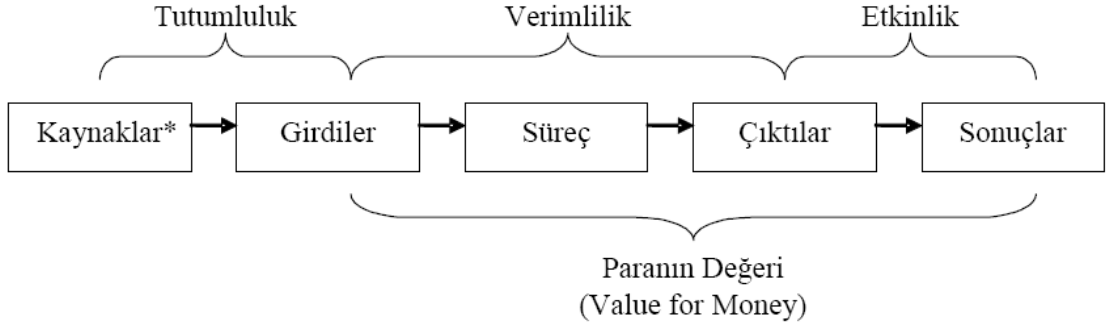
Bu kavramları birbirinden ayırt edebilmek amacıyla aşağıdaki tablo oldukça faydalı olacaktır.

²³ Mehmet Akif Özer, **Yeni Kamu Yönetimi Teoriden Uygulamaya**, 10.Basım, Ankara: Platin Yayınları, 2005, s.115–116.

²⁴ Mehmet KOÇDEMİR, “Yeniden Düzenlemeler ve Uluslararası Tanımlarıyla Mali Denetim ve Performans Denetimi”, **Mali Kılavuz**, Sayı 24 (Ocak-Mart 2004), s.143.

²⁵ Necati Ulusoy, “Performans Denetimi”, **Mali Kılavuz**, Sayı 17, (Temmuz- Eylül 2002), s.31.

Tablo 1: Verimlilik Tutumluluk Etkinlik



Kaynak: Jens Kroman Kristensen, “Outcome -focused Management and Budgeting”, **OECD Journal of Budgeting**, Vol: 1 No: 4, 2002, s. 9.

Etkinlik ve verimlilik kavramlarının birbiri ile karşılaştırılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Çünkü bu kavramlar birbirlerinin yerine kullanılmasına rağmen aralarında önemli farklar vardır. Bunlar:²⁶

1.Etkinlik kavramı verimlilik kavramından daha geniş bir anlam ve içeriğe sahiptir.

2.Verimlilik yalnızca kamu hizmetlerinin niceliksel birimler cinsinden ölçülebildiği yerlerde yararlı olurken, buna karşın etkinlik bütün kamu hizmetleri için söz konusudur.

3.Etkinlik bir kamu hizmet biriminin çıktılarını mümkün olan ekonomik ve siyasal bütün yollardan azamileştirmeye çalışırken, verimlilik etkinliğin başlıca öğelerinden sadece birisi olarak çıktıların maksimizasyonunu etkinlikle birlikte sağlamayı amaçlamaktadır.

2.3. KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİK

Kalkınma planları ve programlarına uygun olarak kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması için gerekli olan mali

²⁶ Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik, Denetim – 1”, **Mali Kılavuz**, Sayı:15 (Ocak- Mart 2002), s. 51.

saydamlık, hesap verilebilirlik, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve bütçe ile ilgili hususlar üzerinde değerlendirmelerde bulunmanın faydalı olacağı düşünölmüştür.

2.3.1. Mali Saydamlık

Mali saydamlık, kamuda kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında merkezi ve yerel düzeyde kurumların açık bir şekilde çalışmasını, görev, yetki ve sorumlulukların net olmasını, kurumların aldıkları kararların kamuoyuna açık, ulaşılabilir ve anlaşılır olması, genel kabul görmüş muhasebe sistemlerinin kullanılması ve gizlilik alanlarının mümkün olduğunca sınırlanmasını ifade eder.

Kamu kesiminde saydamlık; anayasal, yasal ve kurumsal yapıların devletin içsel faaliyetleri ve nitelikleri ile ilgili olarak bilgi üretmesini ve toplumun gerek siyasal sistemin içinde gerekse dışındaki aktörlere ulaşabilme kapasitesinin yüksekliğini ifade etmektedir. Bu tanımda vurgulandığı üzere saydamlık, kamu yönetiminin tüm kurumlarıyla bilgi üretmesini ve bu bilginin toplum tarafından ulaşılabilme kapasitesinin artırılmasını gerektirmektedir.²⁷

Saydamlık, milletin, devlete emanet edilen kaynaklarını nasıl kullandığını izlemesini sağlar. Milletin, devleti daha iyi izleyebilmesi, politikacıların ve bürokratların kamu yararına daha uygun davranmasını teşvik ederek kamusal kaynakların dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir. Öte yandan, saydam bir sistem sayesinde devletin kendi yetkilerini kısıtlayan kurallar koyması devlete duyulan güveni artırır.²⁸

Bunun tam tersi saydamlık, kurumunun var olmadığı bir durumda karar verme mekanizmalarında kurumlardan ziyade bireyler ön plana çıkmakta; bireylerin ellerindeki yetkileri yönetilenler aleyhine genişletmeleri²⁹ ile sonuçlanmaktadır.

²⁷ Coşkun Can Aktan ve Hilmi Çoban, **Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri**, <http://www.canaktan.org/politika/kurum-devyonetimi/aktan-coban.pdf>, 2006, (4 Mayıs 2008), s.4.

²⁸ İzak Atiyas ve Şeref Sayın, “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, İzak Atiyas ve Şeref Sayın (Ed.), **Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık İçinde** (1-48), İstanbul: Tesev Yayınları, 2000, s.30.

²⁹ Yasin Sezer ve Naci Kargin, “Kamu Yönetiminin Modernleşmesinde Şeffaflaşma Sorunu”, **Türk İdare Dergisi**, Cilt 74, Sayı 436, (Eylül 2002), s.212.

Buna göre bütçeye ilişkin bilgilerin zamanında yayınlanması, devletin hedeflerinin ne olduğu hakkında piyasanın bir değerlendirme yapmasını ve piyasanın kendini buna göre ayarlamasına imkân verirken, saydamlık, hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli araçlardan biri olarak demokrasinin hâkim olduğu ülkelerde sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların iktidardan uzaklaştırılmasına yol açar. Ayrıca saydam bir mali sistem, bilgilere tam, doğru ve zamanında ulaşılmasına, hiyerarşi içinde kimin ne yaptığının bilinmesine imkân vererek kamu kesiminde sorumluluk dağılımını kolaylaştırırken mali saydamlığın açıklığı gerektirmesi, kamu harcamalarında etkinliği artırır.³⁰

2.3.2. Hesap Verilebilirlik

Sahip olunan yetkiler, yüklenilen görevler, sorumlulukları beraberinde getirmektedir. Hesap verilebilirlik kamuda üst yöneticiden en alt düzeye kadar çalışanlarına verilen görev ve yetkilerin veriliş nedenlerine uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin, çalışanların kendilerinden beklenen şekilde davranıp davranmadıkları ve verilen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının ortaya çıkarılabilmesi şeklinde ifade edilmektedir.

Kamu çalışanları olarak adlandırılan bürokratların seçilmişlere de karşı sorumluluğu bu kapsamda değerlendirilmelidir. Ancak kontrol edilen işlerinin hacim ve tür olarak yoğunluğu ve bunlara ilişkin düzenlemelerin takibinin ve incelenmesinin uzmanlık ve uzun süre gerektirmesi nedenleriyle kamu kurumu üst yöneticilerinin kontrolü pek mümkün olmamaktadır. Diğer yandan, bağımsız, uygulamanın dışında bulunan bir birim tarafından yapılan denetimin daha sağlıklı olacağı da bir gerçektir. Bu yüzden denetim, iç kontrol mekanizmaları ve denetçiler/teftiş kurulları vasıtasıyla gerçekleşir ve hesap vermede bu denetim sisteminden yararlanır.

Hesap verebilirlik, bir kurumdaki görevlilerin, yetki ve sorumluluklarının, kullanılmasına ilişkin olarak ilgili kişilere cevap verebilir olma, bunlara yönelik eleştiri

³⁰ Emine Kızıldaş, “IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler”. **T.C. Maliye Bakanlığı BÜMKO Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 2001, s.9.

ve talepleri dikkate alarak bu yönde hareket etme ve bir başarısızlık, yetersizlik ya da hilekârlık durumunda sorumluluğu üzerine alma gerekliliğidir.³¹

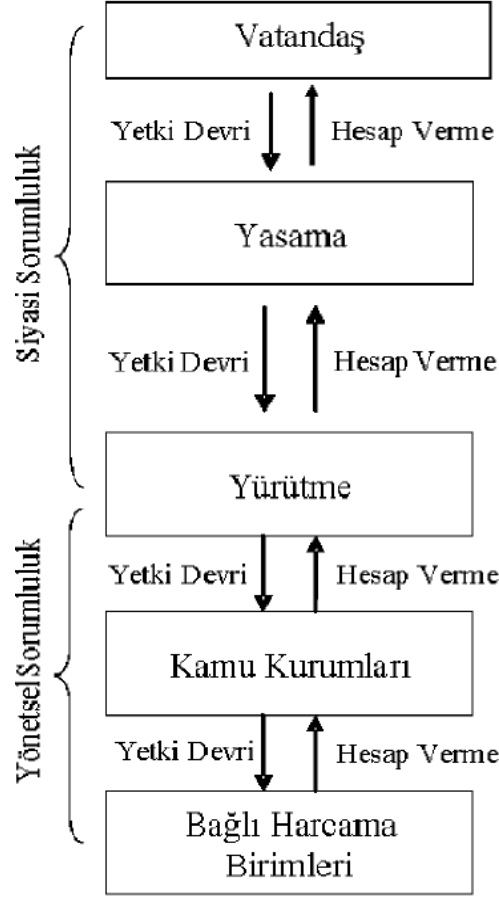
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği (INTOSAI), denetim standartlarına göre hesap verme sorumluluğu, kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin, mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyeti şeklinde tanımlanmıştır.³²

Geleneksel anlayışta tevcih edilen sorumluluğa cevap verme yükümlülüğü şeklinde tanımlanan hesap verme sorumluluğu, modern anlayışta üzerinde anlaşmaya varılmış beklentilerin ışığında, performansla yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu açıklama yükümlülüğüne dayanan bir ilişki olarak açıklanmaktadır.³³

³¹ Nihal Samsun, “İyi Yönetişimin İlkeleri”, Nihal Samsun (Ed.), **Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim**, İçinde, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, 2003, s.18.

³² Erkan Karaaslan, “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”, **Mali Kılavuz**, Sayı 15, (Ocak- Mart 2002), s.54.

³³ Mustafa Özbaran, **Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu**, Meslek İçi Eğitim Ders Notu, Sayıştay, Ankara 2001, s.63.



Şekil 1: Hesap Verme Sorumluluğu

Yürütme ile yasama arasındaki hesap verme sorumluluğu kavramı siyasi sorumluluk ile açıklanmaktadır. Yürütme bu sorumluluğunu bünyesinde bulunan bakanlıklar arasında görev ve yetki paylaşımı ile ve bakanlıklar da söz konusu görev ve yetkilerini idarelerinde bulunan üst yönetimler ve kamu idareleri bazında yerine getirir. Bu durum da yönetsel sorumluluğun doğmasına yol açar. Söz konusu mekanizma şu şekilde işler: sorumlular uzun vadeli stratejik planlar oluşturarak amaç ve hedeflerini belirler ve bu hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiğini değerlendirmek için performans ölçüm rejimi oluştururlar. Bu aşamada performansın ölçülmesine yönelik olarak gerekli

değerlendirmeler yapılmakta ve sonuçlar performans raporları aracılığıyla ilgililere ulaştırılmaktadır.³⁴

Kamu sektöründe modern anlamda bu şekilde gelişen hesap verme sorumluluğu; kamusal yetkilerin yanlış kullanımının ve suiistimalin kontrol altına alınması, kamusal kaynakların hukuka ve kamusal değerlere uygun olarak kullanımının güvenceye bağlanmasının sağlanması, yönetim alanında sıkça vurgulanan sürekli öğrenme amacının teşvik edilmesi amaçlarını taşır.³⁵

Dolayısıyla, hesap verebilirliğin tesisi ile hukuka uygunluk, saydamlık, yansızlık ve kanun önünde eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığı saptanmakta ve sorumluluğu devredenlere sorumlulukların öngörüldüğü gibi yerine getirilip getirilmediğini değerlendirme imkânı elde edilmektedir.³⁶

Buna göre kurumsal yönetişimde hesap verebilirliği sağlayan araçlar şöyle tanımlanmıştır.³⁷

- 1.İç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve belirli aralıklarla gözden geçirilmesi,
- 2.İç denetim yoluyla düzenli izleme,
- 3.Belirli aralıklarla şeffaf ve açık bir mali raporlama ve gözden geçirme,
- 4.Bağımsız bir denetim komitesi tarafından denetim yapılması.

Kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu karşılıklı etkileşim içinde olan kavramlardır. Yani yönetimde saydamlığı sağlayabilmek için etkili ve iyi

³⁴ Mehmet Karakaş, “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”, **SDÜ İİBF Dergisi**, Cilt.10, Sayı.2, (2005), s.292 – 293.

³⁵ Coşkun Can Aktan ve Hilmi Çoban, “Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, Coşkun Can Aktan (Ed.), **Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri** içinde, İstanbul: 2006, s.18.

³⁶ Necip Polat, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 49, (Nisan- Haziran 2003), s.71.

³⁷ İsmail Hakkı Çakır, “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, Erkan Karaaslan (Ed.), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar** içinde, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, s.54.

işleyen hesap verme süreçlerine; hesap verme süreçlerinin iyi işlemesi için de şeffaf mali politikalara ihtiyaç vardır. Bu nedenle sağlam bir hesap verme sorumluluğu saydamlığı sağlamanın vazgeçilemez bir aracı; saydamlık da hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmenin ön koşuludur.³⁸

2. Analitik Bütçeleme Sistemi

Devletin faaliyetlerini yürütmek ve bu faaliyetlerle ekonomiye çeşitli etkilerde bulunmasını sağlamak için, faaliyet verilerinin ölçülebilmesi ve analiz edilmesi amacıyla faaliyetlerin belirli bir çerçeve içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla bütçe kod yapıları oluşturulmuştur.³⁹

Analitik bütçe sınıflandırması, devletin mali istatistiklerinin daha düzenli, daha güvenilir, daha tutarlı, analize ve ölçmeye elverişli bir şekilde tutulmasını hedefleyen ve uluslar arası GFS (Government Finance Statistics) esaslarında yerini bulan bütçe kod yapısıdır. Harcama ve borç vermenin, gelirin ve finansmanının sınıflandırıldığı kod yapısında kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik olmak üzere dört çeşit alt kod grubu bulunmaktadır.⁴⁰

Bütçe sistemi içinde yer alan idari yapı temel alınarak oluşturulan kurumsal sınıflandırma; siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve program sorumlularının tespitini hedeflemektedir. Buna göre siyasi ve bürokratik olarak yönetim yetkisi, kurumsal sınıflandırmanın temel kriteri şeklinde kabul görmüştür. Bütçe sisteminden beklenen optimal faydayı arttırmak üzere başvuru ve dört düzeyden oluşan fonksiyonel sınıflandırmanın ilk düzeyi; devlet faaliyetlerini temel fonksiyonlarına ayırmakta, ikinci düzeyi ise ana fonksiyonları programlara bölerken, üçüncü düzey

³⁸ Karakaş, a.g.e., s.292- 293.

³⁹ Selcen Hançer, "Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması", **Bütçe Dünyası**, Sayı 16, (Sonbahar 2003), s.8.

⁴⁰ Ertan Tosun, "Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme", Coşkun Can Aktan (Ed.), **Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemenin Alt Yapısı Olan Mali Yapıya İlişkin Bir Değerlendirme** içinde, Ankara: Seçkin Yayınları, 2006, s.241.

nihai hizmetleri göstermektedir. Son düzeyi ise muhtemel ihtiyaçlar için boş tutulan kod grubunu oluşturmaktadır.⁴¹

Son olarak finansman tipi sınıflandırma genel devlet kavramına giren tüm kurumların harcamalarının hangi kaynakla finanse edildiğini gösterirken; ekonomik sınıflandırma devlet faaliyetlerinin, milli gelir ve piyasa ekonomisi üzerindeki etkilerinin ölçülmesini amaçlamaktadır.⁴²

2.3.4. Performans Esaslı Bütçeleme

Geniş bir tanımlamayla performans esaslı bütçeleme sistemi, kamu idareleri tarafından hazırlanan stratejik planlarda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu bütçelerin oluşturulmasını öngören ve kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, stratejik planlarda belirlenen performans kriterlerinin bu bütçe yapısı ile sağlanıp sağlanmadığını kontrol eden bir bütçeleme anlayışıdır.⁴³

Bu tanımlamaya göre performans esaslı bütçeleme, kamu hizmetlerine ödenek tahsisi yapılmadan önce yürütülecek her faaliyet ve projenin maliyetlendirilmesini ve ayrıca yürütülecek her faaliyet ve proje için performans hedefleri oluşturulmasını öngören bir bütçe yönetim sistemidir.⁴⁴

Performans esaslı bütçeleme, üç kademedede gerçekleştirilir. Bunlardan birincisi, bütçelerin yapılacak işlere göre sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırma sırasında hangi işlerin yapılacağıın tespiti çok önemlidir. İkinci aşama, tespit edilen işlem

⁴¹ Serkan Cura, “Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama Ve Performans Esaslı Bütçeleme”, Coşkun Can Aktan (Ed.), **Türkiye’de Mali Saydamlığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması** İçinde, Ankara: Seçkin Yayınları, 2006, s. 261.

⁴² Cura, a.g.e., s.262.

⁴³ Hilmi Çoban ve Fatih Deyneli, “Kamuda Kalite Arttırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme”, **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Denizli: Pamukkale, 23–27 Mayıs 2005, s.338.

⁴⁴ Coşkun Can Aktan ve Kamil Tüğen, “Performans Esaslı Bütçeleme Süreci”, Coşkun Can Aktan (Ed.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** içinde, Ankara: Seçkin Yayınları, 2006, s.206.

maliyetlerinin hesap edilmesidir. Üçüncü aşama ise, elde edilen çıktı ve sonuçların ölçülmesi, başarı ya da başarısızlıklarının tespit edilmesidir.⁴⁵

Buna göre performans esaslı bütçeleme, sonuç odaklı bir yönetim anlayışına dayanmakta olup, kamu idarelerinin amaç ve hedeflerinin bütçelenmesini, diğer bir ifadeyle, faaliyet - proje düzeyinden başlayarak stratejik amaç ve hedefler göz önüne alınarak kaynak tahsisi yapılmasını öngörmektedir. Bu bir yönüyle idare misyonuyla bağlantılı olmayan faaliyet ve projelerin yürütülmemesini veya bunlara kaynak tahsisinin yapılmamasını zorunlu kılmakta, aynı zamanda, performans sorumluluğunun hangi birime/ yöneticiye ait olduğunun da belirlenmesini gerekli kılmaktadır.⁴⁶

Performans esaslı bütçelemenin özellikleri şu şekilde sıralanabilir: giderler, maaş ve ücretler, satın alımlar şeklinde değil; fonksiyon, program, faaliyet ve proje şeklinde sınıflandırılır; satın alınan girdiler yerine, devletin yaptığı işlere ve bunların sonuçlarına önem verilir. Faaliyet ve projelerin maliyetlemesi yapılır; hesaplar, maliyet muhasebesi ilkeleri çerçevesinde ayrıntılı olarak ortaya konur. Son olarak fayda-maliyet analizi, maliyet-etkinlik analizi gibi karar verme tekniklerinden yararlanır.⁴⁷

Performans esaslı bütçeleme ile kamu mali yönetiminde beklenen sonuçlar; girdi kontrollerini gevşetip yöneticilerin çıktı ve sonuçlara göre hesap verebilirliğini sağlamak, yönetim ve bütçeleme kararlarında çıktı veya sonuç bazında ölçülen varılacak noktaya odaklanmak, yönetimde ve bütçelemede politika oluşturulmasını geliştirmek, yönetim ve hizmet sunumunu güçlendirmek, kaynak dağılımını stratejik önceliklere göre yapmak, parlamento ve kamuoyuna karşı saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamak, tasarruf etmek şeklinde sıralanabilmektedir.⁴⁸

⁴⁵ Mesut Hastürk, "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme", Erkan Karaaslan (Ed.), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar** içinde, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2006, s.88.

⁴⁶ Ertan Erüz, "5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme", Coşkun Can Aktan (Ed.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** içinde, Ankara: Seçkin Yayınları, 2006, s.221.

⁴⁷ Aktan ve Tüğen, a.g.e., s.207.

⁴⁸ Ertan Erüz, "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme", **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Denizli: Pamukkale, 23- 27 Mayıs 2005, s.62.

Performans esaslı bütçelemeye geçişte dikkat edilmesi gereken unsurlar; reform sürecinin amaçlarına açık olarak ortaya konması, reformun hükümet politikası olarak ele alınması, mali disipline dikkat edilmesi, kamu idarelerinin reform sürecine ilgisinin sağlanması, kamu idarelerine gerekli idari ve mali esnekliklerin sağlanması, performans değerlendirmesi ve denetimi ile sürecin desteklenmesi, performansa dayalı ödül ve yaptırımlara sistemde yer verilmesi, kamu idarelerinde performans bilgisinin üretilmesinin sağlanması, sürecin bilgi teknolojileri ile desteklenmesi, tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmesi, bütçe sınıflandırmasının performansın izlenmesine imkân tanınması, kamu idarelerinde iç kontrolün güçlendirilmesi gerekmektedir.⁴⁹

Performans bütçeleme de stratejik planla bir bütünlük içerisinde değerlendirilmelidir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda "Kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacakları, yine bütçelerini stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans göstergelerine dayalı olarak hazırlamak zorunda oldukları, bu şartlarla hazırlayacakları bütçeyle kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için program ve proje bazında kaynak tahsis edecekleri; bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ile idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ve performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu; Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergelerinin, kuruluşların bütçelerinde yer alacağı ve *performans denetiminin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği*" hususlarına yer verilmektedir. Bu düzenlemenin, iç denetim alanlarından performans denetimi için bir altyapı hazırladığı açıktır.

Yukarıda da değinildiği gibi, stratejik yaklaşımın gereği, değerlendirmelerin, plan ve programların, bütçelerin orta ve uzun vadeli olarak ele alınmasıdır.

⁴⁹ Erüz, a.g.e., s.64.

2.3.5. Çok Yıllı Bütçeleme

Dar anlamda, çok yıllık bir süreç kapsamında bütçe gelirlerini tahmin eden ve ödenek tavanlarını belirleyen bütçe olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamıyla ise çok yıllık bütçeleme sürecinin, çok yıllık gelir ve harcama tahminleri ve buna dayalı çok yıllık mali plan anlayışını beraber getirmesi, politika - plan – bütçe bağlantısının gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.⁵⁰

Bu amaçlarla oluşturulan harcama sistemi, karar alıcıların orta vadedeki harcama limitlerini öngörmelerine yardımcı olan ve bu limitlerin orta vadedeki harcama politikaları ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesine imkân veren kamu harcama programlarını geliştirmeye yönelik üç ya da beş yıllık bir süreyi kapsayan bir süreçtir.⁵¹

Bu süreç temelde üç yapı üzerine kurulmuştur; makro ekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılacak kaynağın yukarıdan aşağıya (top-down) doğru tahmin edilmesi; hem mevcut, hem de yeni uygulanacak olan politikaların maliyetlerinin aşağıdan yukarıya (bottom-up) doğru tahmin edilmesi; toplam kaynaklarla bu maliyetleri ilişkilendiren – karşılaştıran – bir işleyişin kurulması.⁵²

Ayrıca, çok yıllık bütçeleme politika oluşturma ve bütçe uyumsuzluğundan kaynaklanan problemleri de ortadan kaldırabilmektedir. Bilindiği gibi hükümetlerin, vatandaşlara taahhüt ettiği hizmetleri yerine getirmekte kullandıkları en önemli araç, bütçelerdir. Bu durum bütçelerin siyasi tercihleri yansıtan önemli bir metin olduğunu da göstermektedir. Ancak, hükümetlerin taahhütlerini genelde bir yıl ile sınırlamak mümkün değildir ve çok yılı kapsayan bir niteliği vardır. Bu nedenle, bütçelemenin planlama süreci ile birlikte düşünülmesi ve planlama- bütçeleme ilişkisinin kurulması;

⁵⁰ Ahmet Kesik, “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği”, **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Denizli: Pamukkale, 23–27 Mayıs 2005, s.51.

⁵¹ Hüseyin Işık, “Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme”, **Bütçe Dünyası**, Sayı 17, (Kış- 2004), s.22.

⁵² Ahmet Arslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, (2005), s. 182.

etkin bir bütçe süreci için kaçınılmaz olmaktadır. Dolayısıyla diğer dönemlerden kopuk olmayan bir bütçeleme sürecinin politika üretebilmesi de imkân dâhilinde olacaktır.⁵³

Politika oluşturma – planlama – bütçeleme ilişkisini sağlamlaştırmasının yanı sıra çok yıllık bütçeleme orta dönemli bütçe projeksiyonlarının, mevcut politikaların ve gelecekteki tahminlerin bilinebilmesine imkân sağlayarak, kamu harcamalarında saydamlık sağlar. Öte yandan amaçlarla hedefler arasında ilişki kurulabilmesini sağlayarak program sorumlusunun başarı grafiğinin izlenebilmesine imkân tanıdığından bütçe ödeneklerinin tahsisinde ve kullanımında etkinlik ve verimlilik teşvik edilmiş olur.⁵⁴

Sonuç olarak, çok yıllık bütçeleme gelecek yıllardaki potansiyel mali dengesizlikleri önceden tahmin etmek ve toplam bütçe disiplini değerini artırmak gibi önemli faydalar sunabilen ve amaçlar ile hedefler arasındaki bağlantıları ile performansın değerlendirilmesini sağlayan bir yapıya kavuşmaya başlamıştır.

2.3.6. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Devlet muhasebesi; devletin mali nitelikli ve para ile ifade edilebilen işlemlerinin kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin topluca gösterilmesi ve yorumlanmasına ilişkin faaliyetlerin tümüdür. Devlet muhasebesinin amacı: mali yönetim ve kontrol aracı olarak milli ekonominin planlanması ve yönetimi için kamu kesimine ait gerekli ekonomik bilgileri sağlamak üzere; bir mali yıla ait bütçeleştirilmiş gelir ve giderlerin yıl içi ve yılsonundaki gerçekleştirmeleri ile genel devletin ve yönetsel birimlerin varlık ve kaynaklarını izlemek ve belirli dönemler itibariyle yönetsel birimlerin bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarını ilgililere, bilgi ihtiyaçlarına uygun şekilde rapor etmektedir.⁵⁵

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde raporlamanın amaçları sistem ile ilgili kamu biriminin varlıkları, borç ve yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi üretme yoluyla;

⁵³ Kesik, a.g.e., s.54.

⁵⁴ Emine Kızıldaş, “Çok Yıllı Bütçeleme”, **Bütçe Dünyası**, Sayı 16, (Sonbahar 2003), s.17.

⁵⁵ Karaaslan, a.g.e., s.5.

1. Kamunun mali kaynaklarının sağlandığı yerler, bunların tahsisi ve kullanımları hakkında bilgi sağlamak,
2. İlgili kamu biriminin yerine getirdiği faaliyetleri nasıl finanse ettiği ve nakit ihtiyacını nasıl karşıladığına ilişkin bilgi sağlamak,
3. İlgili kamu biriminin yerine faaliyetlerini finanse etme ve borç ve yükümlülüklerini karşılama yeterliliği konusunda yararlı bilgi sağlamak,
4. İlgili kamu biriminin mali durumu ve bundaki değişimler hakkında bilgi sağlamak, Hizmet maliyeti, verimlilik, yetenekler bakımından ilgili kamu biriminin performansının değerlendirilmesi konusunda bilgi sağlamak,
5. Kaynakların uygun biçimde elde edilmesi ve kullanılıp kullanılmadığına ilişkin bilgi üretmek şeklinde sıralanmaktadır.⁵⁶

Buraya kadar genel hatlarıyla açıklamasına yer verdiğimiz kamu harcamalarında etkinlik konusuna ait yukarıda sayılan esaslar sonuç odaklı bir yaklaşımla yeniden tanımlanan ve birbirlerini tamamlayan unsurlardan oluşmaktadır. Söz konusu esaslar şüphesiz ki kamu harcamalarında etkinliğinin sağlanmasında çok önemli bir yere sahiptir.

Kanun, yönetmeliklerle belirlenmiş bu esasların takibi ve kontrolü kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında bakımından denetimi ön plana çıkarmıştır. Harcama süreçlerinin izlenmesi, sonuçların değerlendirilmesi ve aynı zamanda ekonomik beklentilere cevap verebilmesi ancak etkinliğin sağlanmasında ve artırılmasında gerekli olan bilgiye ulaşılmasını sağlayan denetim mekanizması ile mümkün olabilmektedir.

Bu noktada kamu harcamalarında etkinlik arayışlarında denetim mekanizmasının önemli bir yeri olduğu göz önünde bulundurmak çalışmanın bundan sonraki kısmına ışık tutacaktır.

⁵⁶ Halis Kalmış, “Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)”, Nihat Falay ve Diğerleri(Ed.), **Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe İstemi ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları** İçinde, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, s.240.

2.4. DENETİM

Bu bölümde denetim tanımı, unsurları, denetim türleri ve etkinliğin sağlanmasında denetimin rolü üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

2.4.1. Denetim Tanımı

Denetim kelimesinin İngilizce’deki karşılığı “audit”, denetleme veya denetim faaliyeti kavramının karşılığı da “auditing” olarak karşımıza çıkmaktadır. “Audit” kelimesi özü itibarıyla Latince bir kelimedir. Çok eski zamanlarda, çoğu kimse okuma yazma bilmediğinden denetçiler, kralın yanında durarak, kralın diğerlerine olan talimatını dikkatlice dinleyerek, daha sonra bu talimatlara uyulup uyulmadığını kontrol ederek unutulmaları veya yanlışlıkları ortaya koymaktaydılar.⁵⁷

Denetim, klasik anlamda geçmişe yönelik olarak neler olduğunu, nasıl olduğunu ya da günümüz risk bazlı modern proaktif denetim yaklaşımı doğrultusunda geleceğe yönelik olarak neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli hususları göz önünde bulundurmak, kontrol etmek, murakabe etmektir.⁵⁸

Denetim, bir kişi, bir kurum veya iktidarın değişik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının yasalar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşlar olarak da tanımlanabilmektedir.⁵⁹

Denetim Kavramları Komitesi denetimi, “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç” olarak tanımlanmaktadır.⁶⁰

⁵⁷ Masum Türker ve Recep Pekdemir, “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”, XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi’nde Sunulan Bildirinin Metni, İstanbul: 2002, s.2.

⁵⁸ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, 1. Baskı, sAnkara: Yetkin Yayınları, 2002, s.38.

⁵⁹ Arslan Yüzgün, **Genel Denetim Yaklaşımı**, İstanbul: Dünya Yayınları, 1984, s.21.

⁶⁰ Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s.5.

2.4.2. Denetimin Unsurları

Bir önceki başlık altında incelenen tanımlara bakıldığında, özellikle Denetim Kavramları Komitesinin yapmış olduğu tanımlama dikkate alındığında denetim unsurları aşağıdaki gibidir⁶¹

- Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar ifadesi ile muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri belirtilmek istenmektedir.
- Önceden belirlenen ölçütler, idarenin faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştıkları standartlardır.
- Uygunluk derecesi, idare tarafından ortaya atılan iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlerle ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür.
- İlgili duyanlar, ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir. Denetçilerin bulgularını ve yargısını kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır.
- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme ibaresi, denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçlarını titizlikle değerlendirmesi anlamında kullanılmaktadır. Burada denetçinin tarafsız olarak kanıt topladığı ve bu kanıtları değerlediği vurgulanmaktadır.
- Sonuçları bildirme, denetim sürecinin son aşamasıdır.
- Denetim ile ilgili neredeyse bütün tanımlamalarda denetimin sistematik bir süreç olduğu belirtilmektedir.

⁶¹ Güredin, a.g.e., s.6.

2.4.3. Denetim Türleri

Denetim, denetimi yapan kurumlar açısından bakıldığında iç ve dış denetim olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır.

2.4.3.1. İç Denetim

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 63'üncü maddesi, İç denetimi; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamaktadır.

İç denetim kavramına ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak yer verileceği için kısaca değinmenin yerinde olacağı düşünülmüştür.

2.4.3.2. Dış Denetim

Dış denetim; örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir.

Dış denetim, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadırlar. Bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır.

Dış denetimin amacı, kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının meclise raporlanmasıdır.

Dış denetim bakımından yapılan düzenlemelerle Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmekte; genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.⁶²

⁶² Erkan Karaaslan, "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim", **Mali Hukuk**, Sayı 121, (Ocak-Şubat 2006), s.27.

2.4.4. Etkinliğin Sağlanması Denetimin Rolü

Etkinliğin sağlanmasında kaynakların kullanımında planlama, değerlendirme, yetkilendirme ve değerlendirme aynı zamanda denetime yönelik düzenlemeler yapma yönetimin sorumluluğundadır. Ancak yapılan bu düzenlemelerin ne kadar etkin olduğunu incelemek ve uygulamaları denetlemek denetimin görevidir.

Denetimin plan ve politikaların belirlenmesinde etkisi bulunmamaktadır. Ancak politika ve hedeflerin belirlenip belirlenmediği, belirlenmiş olan politika ve hedeflerin güvenilir ve yeterli verilere ne ölçüde dayandığı, politika ve hedeflerin açıkça belirlenmiş olup olmadığı, değişik politika amaçları ile çelişip çelişmediği ve son olarak belirlenmiş hedeflere ne ölçüde ulaşılabildiği denetimin etkinliği sağlama amacındaki görevleridir.

Etkinliği sağlamada denetimin, bulunduğu kurumun gelir ve harcama kalemlerinin planlanması, bütçelenmesi ve kıt kaynaklarının kullanılma sistemlerinin incelenmesi, süreçte görev alan personelin eğitim ve yeterlilik tespiti, olumlu performansın özendirilmesi, olumsuz performansın düzeltilmesi amacıyla önceden belirlenmiş hedef ve standartlar bakımından sonuçların izlenmesi şeklinde işlevleri bulunmalıdır.

İç denetimin üst başlığı olan denetimin, etkinliği sağlamadaki rolü genel hatları ile kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması bakımından iç denetimin rolü başlığına geçilmeden önce açıklanmaya çalışılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI BAKIMINDAN İÇ DENETİMİN ROLÜ

Özel sektörde ilk ortaya çıktığında, dış denetimin bir uzantısı olarak görülen ve daha çok mali işlerle sınırlı olan iç denetim kavramı, daha sonraları mali olmayan işlemleri de kapsayan faaliyeti ve denetim komitesi gibi kurumsal yapıları ile birlikte başlı başına bir mekanizma olarak ortaya çıkmaktadır.⁶³

İç denetim bölümünün geleneksel anlamda uygunluk denetimin yanı sıra organizasyonların çeşitli süreçleri, birimleri, iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerini yakından tanınması nedeniyle danışmanlık niteliğinde hizmetler sunması da mümkündür. İç denetim beklentilerinde yeni anlayış ile gerçekleşen artış iç denetimin katma değerinin yükselmesini sağlayacaktır. Bu bağlamda iç denetçilere önemli görevler düşmektedir. İç denetçiler sahip oldukları tecrübeyi kurum yararına kullanabilmek için çaba sarf etmeli, modern iç denetim yaklaşımlarını takip ederek kuruma geleneksel uygunluk denetimlerinden fazlasını verebileceklerini göstermelidirler.⁶⁴

Kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında, modern iç denetim yaklaşımları, denetim alanları, süreçleri ve etkinliği ele alınmaya çalışılacaktır.

3.1. İÇ DENETİMİN TANIMI VE KAPSAMI

İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) yaptığı ve uluslar arası kabul görmüş iç denetim tanımı şöyledir: “İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir.”⁶⁵

İngiltere hazinesi tarafından yayımlanan “Kamu İç Denetim Standartları” başlıklı dokümanda da iç denetim şöyle tanımlanmaktadır; İç denetim, bir

⁶³ K. H. Spencer Pickett, **The Internal Auditing Handbook**, Second Edition, Wiley 2003, s.8-9.

⁶⁴ N. Burak Ünlü, “Kurumlarda İç Denetimin Değerinin Arttırılması”, **İç Denetim**, Sayı:9, (Sonbahar, 2004), s.24–25.

⁶⁵ www.theiia.org, (19.12.2007).

organizasyonun bünyesindeki bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir: İç denetim, esas itibariyle organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında Kurum Başkanına bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar. Ayrıca, iç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen alanlardaki hat yönetimine yarar sağlar. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim; hedeflerin gerçekleşmesini, uygun risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme sorumluluk süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere riayeti, organizasyon için saptanan davranışsal ve ahlaki standartlara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri kapsar. İç denetim, özellikle organizasyonun risk yönetimini, kontrolünü ve yönetişimini geliştirmede hat yönetimine yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti de sağlar. 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. Bu tür danışmanlık çalışması iç denetimin risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında sunduğu görüşe katkıda bulunur.⁶⁶

Kısaca iç denetim fonksiyonunun kapsamını kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur. Bu çerçevede bakıldığında iç denetçiler:⁶⁷

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalı,
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli,

⁶⁶ Baran Özeren ve Mustafa Ekinci, **İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları**, Ankara: Sayıştay Yayınları, 2004, s.7.

⁶⁷ Baran Özeren, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Araştırma/İnceleme ve Çeviri Dizisi: 8, Ankara: Sayıştay Yayınları, 2000, s.2.

- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmeli,
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli,
- Sonuçların saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidirler.

İç denetimin amaç ve özellikleri, hem iç denetim kavramı ile tam olarak neyin anlatılmak istendiğini görmek hem de kamu harcamaları etkinliğinde iç denetimin ne gibi bir rolü olduğunu anlamak açısından yararlı olacaktır.

3.2. İÇ DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ

Tüm sistemler, süreçler, kurumlar ve toplumlar sürekli bir değişime maruz kalmaktadır. Bu değişimler, içsel olabildikleri gibi dışsal da olabilmektedirler. Dolayısıyla kurumun kontrol ve risk yönetimi sistemleri, bu değişimleri zamanında algılamak ve gerekli önlemleri almakla görevlidirler. Söz konusu değişimler sonucunda bazı sorular ortaya çıkmaktadır. Örneğin, kilit çalışanları olmaması durumunda sistemler etkili bir şekilde çalışacak mı? Teknik aksaklıklar veya iletişim kanallarının çalışmaması durumunda bilgiye ulaşılabilir mi? İşe yeni eleman alınması durumunda bunlara gerekli eğitim verilebilecek mi? Yeniden yapılanmaya gidilmesi durumunda sistemler bugünkü kadar etkili olabilecek mi? İşte genel anlamda iç denetimin amacı, çok daha çeşitlendirilebilecek bu sorulara cevap vermektir.⁶⁸

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim kuruluşun mensuplarını incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler, tavsiyeler ve bilgilerle donatmak suretiyle onlara

⁶⁸ Pickett, a.g.e., s.239-242.

yardımcı olur. En uygun maliyetlerle etkili bir kontrolün özendirilmesi de iç denetimin amaçları arasında sayılabilir.⁶⁹

İç denetim elemanları kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlamak şeklinde iki çeşit sorumluluk üstlenirler. Her bir alanda sağlanan bilgiler, kurulum ve yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve biçimde farklılık gösterebilir.⁷⁰

Sorumluluğu yerine getirilmesinde, belirlenen riskler için oluşturulan kontrol önlem ve yordamlarının yeterlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesi ve yönetime raporlanması şeklinde bir gaye gözetildiğini söyleyebiliriz.⁷¹

İç denetimin amacı, ilgili kanunda uluslararası belirlenmiş standartlar çerçevesinde belirlenmeye çalışıldığı görülmektedir.

İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. Başka bir deyişle iç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır.⁷²

İç denetimin finansal denetim yönü, mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir.⁷³

Finansal tabloların bağımsız denetimi, üçüncü kişilere sunulan finansal bilgilerin dürüstlüğünü saptamaya yönelik iken; iç denetim faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği ile

⁶⁹ Baran Özeren, **İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler**, Ankara: Sayıştay Yayınları, 1999, s.3.

⁷⁰ Umut Korkmaz, “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ve Etik Kurallar”, **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 2005, s.22.

⁷¹ Cemal Elitaş, “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”, **İç Denetim**, Sayı 8, (Yaz 2004), s.220.

⁷² Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş Beşinci Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004, s.3.

⁷³ Kepekçi, a.g.e., s.3.

ilgilenir.⁷⁴ İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunulur.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, iç denetçilerin asıl uğraşları olup iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturmaktadır.⁷⁵ İç denetim, örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini değerler.⁷⁶

3.3. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilmeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu yüzden işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır. Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim, 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve başta 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır.⁷⁷

İç denetimin kamu kesiminde uygulanmaya başlaması ise nispeten daha yakın bir geçmişte gerçekleşmiştir. Denetim faaliyeti, her zaman kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak görülmüştür ve giderek kamu kesimi performansının geliştirilmesi için bir araç olarak algılanmaya başlamıştır.⁷⁸ Ancak iç denetimin yapısında ortaya çıkan değişimler bu kavramın kamu yönetimine dahil edilmesi

⁷⁴ Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s.15.

⁷⁵ Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, 1999, s.38.

⁷⁶ Kepekçi, a.g.e., s.3.

⁷⁷ Korkmaz, a.g.e., s.26.

⁷⁸ Jack Diamond, **The Role of Internal Audit in Government Financial Management**, IMF Working Paper 2002, s.4.

gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Yeni Kamu Yönetimi, özel sektör uygulamalarının kamuya uyarlanması kapsamında, iç denetim, öncelikle Anglo-Sakson ülkelerinin kamu yönetimine dahil olmuştur. ABD ve İngiltere'nin öncülüğünü yaptığı bu süreç, birçok OECD ülkesine ve diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yayılmıştır. Avrupa Birliği'ne üye olmak isteyen ülkeler için etkin bir iç denetim sisteminin varlığı bir koşul haline gelmiştir.

Son zamanlarda iç denetim fonksiyonuna gösterilen ilgili ve yapılan vurguda bir artış gözlenmektedir. Özellikle OECD'ye üye ülkelerde, hükümet içinde daha gelişmiş hesap verebilirlik ve daha çok saydamlık talepleri, hükümet programları ve hizmetleri ile ilgili daha çok bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dış denetim, yönetim tarafından hazırlanan raporlarda yer alan veya doğrudan yönetimden elde edilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaktadır. Aynı zamanda dış denetimin mevcudiyeti mali raporlamayı ve performansını da geliştirmektedir. Buna karşılık hesap verebilirliğin ve kamu kesimi performansının geliştirilmesine yönelik artan vurgu, yöneticilerin, bu dış talepleri karşılama ve dış denetim raporlarındaki olumsuzluklardan kaçınma konusunda asgari düzeyde güvence sağlayan, gelişmiş iç denetim yöntemleri vasıtasıyla kendilerini korumalarına yol açmıştır.⁷⁹

3.4. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

İç denetimin başarı koşulları için belli özellikleri kendi içerisinde bulundurması gerekmektedir.

3.4.1. İçsel Olması

Her şeyden önce iç denetim, içseldir. İç denetim hizmeti kurumun içerisinden sağlanmakta bu yönü ile diğer denetim şekillerinden farklı özellikler göstermektedir.

3.4.2. Bağımsız ve Tarafsız Olması

İç denetim, bağımsız ve tarafsızdır. Ayrıca iç denetim tarafsız olmazsa hayatta kalma şansı yoktur. İç denetimin özelliklerine ilişkin tüm tanımlamalar, bağımsızlığın

⁷⁹ Diamond, a.g.e., s.4.

bir unsurudur. İç denetim fonksiyonu, uygun bir statüde yer almalı ve incelenecek işlemlerden uzak durmayı başarabilmelidir. Eğer bu koşul yerine getirilemezse, bu durum iç denetim hizmeti açısından temel bir kusur ortaya çıkaracak ve bazı iç denetim fonksiyonlarının, IIA (The Institute of Internal Auditors) tarafından belirlenen ve tüm iç denetçilerin uymakla yükümlü oldukları standartlarla uyumsuz olmasına yol açacaktır.

3.4.3. Danışmanlık Hizmeti Vermesi

İç denetim, güvence sağlama ve danışmanlık hizmetidir. İç denetimin temel fonksiyonlarından birinin danışmanlık olması onu farklı yapan özelliklerden biridir. Aslında tüm denetim faaliyetleri bir bakıma yönetime danışmanlık da yapmaktadır. Zira yönetim, denetim raporları sayesinde, sorumlulukları altındaki alanlarda nelerin aksadığını, hangi konularda iyileştirmeler yapılması gerektiğini görebilmektedirler. Ancak iç denetimin farkı, danışmanlığın, iç denetçilerin asli görevlerinden biri olmasında yatmaktadır. İç denetim, her yöneticinin ihtiyaçları doğrultusunda yönetime tavsiye ve destek sağlayacaktır. Örneğin risk yönetimi ile ilgili olarak, iç denetçiler, danışmanlık görevi sırasında risklerin etkileri ve olası riskleri tespiti gibi konuları yerine getirmektedirler.

Öte yandan iç denetimin temel rolü kurumun riskleri iyi yönetip yönetmediği hususunda güvence sağlamaktır. İç denetim, kontrollerin riskleri işaret etme düzeyine ilişkin güvence sağlayabilmektedir ancak kesin olarak garanti verememektedir.

3.4.4. Kurum Faaliyetlerine Değer Katması ve Geliştirmesi

İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek üzere tasarlanmıştır. Bir hizmet olarak iç denetim, kurumun ihtiyaçlarını anlamalıdır. Bunun bir hizmet olması, iç denetimin kendi çıkarları için değil kurum için tanımlanmış çıkarlara yönelmesini sağlamaktadır. Değer katma, iç denetçilerin ve iç denetim birim yöneticilerinin zihninde en üst sırada yer almalı ve bu özellik tüm denetim sürecini yönlendirmelidir. Geliştirme ise sürekli gelişim kavramını gündeme getirmektedir. İç denetçiler, insanları teftiş etmek veya yakalamak için değil, işleri daha iyi hale getirmek için görev başındadırlar.

3.4.5. Hedeflere Ulaşmada Yardımcı Olması

İç denetim, kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. İç denetimin görevleri, kurumun hedefleri doğrultusunda oluşturulmuştur. Bir kurumu başarıya ulaştırmak, yönetim, risk yönetimi ve iç kontrollerin temel güdüsüdür. İç denetimi yönlendiren de uzun vadeli kurumsal başarıya ulaşma çabası olmalıdır.

3.4.6. Sistematik ve Disiplinli Çalışması

İç denetim, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla çalışır. Günümüzde iç denetim, tam olarak gelişmiş bir meslektir. Bu, iç denetimin açık mesleki standartlara sahip olduğu ve kalitenin sağlanabilmesi için en iyi uygulamalara göre çalıştığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla kurum, iç denetçiden çalışmalarında sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koymasını beklemektedir. Bu yaklaşım hem danışmanlık hem de güvence sağlama görevleri için geçerlidir.

3.4.7. Değerlendirme ve Geliştirme İçin Çalışması

İç denetim, değerlendirme ve geliştirme için çalışır. Kurumun faaliyetlerini geliştirmeye odaklanma, bazı değerlendirmelerin yapılmasını gerektirmektedir. İç denetim, denetim sırasında elde ettiği verileri ve iyi kontrollerin sağlanması için nelerin olması gerektiğini ortaya koyar. Güvenilir sonuçlara ulaşabilmek için, profesyonel ve tarafsız bir şekilde uygulanan değerlendirme tekniklerinin kullanılması gerekmektedir. İç denetim, faaliyetleri geliştirmek için resmi değerlendirme yöntemlerini kullanmaktadır.

3.4.8. Etkililiği Değerlendirmeyi ve Geliştirmeyi Amaçlaması

İç denetim, etkililiği değerlendirmeyi ve geliştirmeyi amaçlar. Etkililik, yönetimin hedeflere ulaşılacağını garanti edecek şekilde, amaçları belirlediği ve kaynakları kontrol ettiği düşüncesine dayanan çok önemli bir kavramdır. Etkililik kavramının arkasında yatan karmaşıklık çok büyüktür. Bu kavramı iç denetim kavramının içerisine dâhil etmek denetimin potansiyel kapsamını son derece genişletmektedir.

3.4.9. Risk Yönetimi, Kontrol ve Yönetişim Süreçlerini Değerlendirmesi

İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim alanlarında güçlü sistemler oluşturamayan kurumlar, uzun vadede başarısız olacaklardır. Kurumun bu boyutları, en iyi iç denetçiler tarafından görülebilmektedir.⁸⁰

3.5. İÇ DENETİMİN BENZER KAVRAMLARLA İLİŞKİLERİ

İç denetim, dış denetim ve iç kontrol kavramlarının benzer özelliklerinin bulunması nedeniyle ayırım noktalarına değinme ihtiyacı görülmüştür.

3.5.1. İç Denetimin Dış Denetimle İlişkisi

Dış denetimin esası, denetlenecek olan kurumla doğrudan idari ilişkisi olmayan sadece denetim amaçlı bulunan bağımsız denetim birimlerinin yaptığı denetimlerdir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68 inci maddesine göre Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanmasıdır.

Yeterli bir iç denetim biriminin bulunduğu yerlerde dış denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları hakkında görüş bildirebilir. Bu durumda iç denetçi ile dış denetçi arasında pasif bir işbirliği olduğu söylenebilir. İç ve dış denetimi ne kadar çok ortak yanları varsa da farklılıkları ortak yanlarından daha fazladır.⁸¹

⁸⁰ www.theiia.org, (19.12.2007).

⁸¹ Umut Korkmaz, "Kamuda İç Denetim", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı 25, (2007), s.9.

Tablo 2: İç ve Dış Denetçilerin Ayrımı

NİTELİKLERİ	İÇ DENETÇİLER	DIŞ DENETÇİLER
GÖREVLENDİRİLMESİ	İşletme yönetimince atanır. İşletme çalışandır.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar. Şirket elemanı değildir.
AMAÇ	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder.
GÖREV KAPSAMI	Örgütte etkinlik, yeterlilik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler.	Öncelikle bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
LİSANSLAMA	Lisanslama mecburi olmamakla birlikte Sertifikalı iç denetçi (CIA) lisansı alınabilmektedir.	Lisanslama zorunludur. Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA), ülkemizde ise YMM olması gereklidir.
HATALARIN BULUNMASI VE ÖNLENMESİ	İşletmenin faaliyetleri sırasındaki her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilidir.
SORUMLULUK	Yönetim kuruluna karşı sorumludurlar.	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır
BAĞIMSIZLIK DERECESESİ	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
ÇALIŞMA ZAMANI	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.	Genellikle yılda bir defa ve dönem Kapandıktan sonra denetim yapar.

KAYNAK: Umut Korkmaz; Kamuda İç Denetim, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı 25, 2007, s. 15.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere iç denetçiler dış denetçiler arasında denetim yöntemleri, sorumlulukları, amaçları vb. konularda bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dış denetçinin bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadırlar.⁸²

Bu farklılıklarına rağmen her iki denetim birimi birbirinin tamamlayıcısı konumundadır.

⁸² Zuhal Tek ve Egemen Mert Çetinkaya, “İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı 20, (2004), s.7.

Sonuç olarak hem iç hem de dış denetçiler, denetim planlaması yaparken denetime ilişkin veriler toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanabilirler.⁸³

3.5.2. İç Denetimin İç Kontrolle İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim birbirleri ile yakından ilişkili olup, ayrı iki kavramdır. İç kontrol bir kurumun idaresi ve çalışanı tarafından hayata geçirilen bir süreç olup aşağıda sıralanan hedefleri gerçekleştirmek amacıyla, kurumun belirlediği misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır.⁸⁴

İç kontrol yani yönetim kontrolü, mali yönetiminde olası risklerin etkisini azaltmak için iç kontrol sistemlerinin ve yöntemlerin inşa edilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir.⁸⁵

İç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş, iç denetimi, iç kontrolün alt kümesi olarak sayılabileceğini göstermiştir. Buna göre iç kontrol ilgili idarede harcama birimleri, mali hizmetler birimleri, ön mali kontrol, muhasebe birimleri ile iç denetimi kapsayan bütün olarak görülmektedir.

Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın, iç denetçi kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur.⁸⁶

⁸³ Tek ve Çetinkaya, a.g.e., s.7.

⁸⁴ Baran Özeren, **INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Sayıştay Mesleki Eğitim Ders Notu, Ankara, 2006, s.6.

⁸⁵ Mustafa Sait Arcagök ve Bahadır Yörük, Yönetim Kontrolü/İç Kontrol, **Maliye Dergisi**, Sayı 145, 2004, s.202.

⁸⁶ Korkmaz, a.g.e., s.8.

3.6. İÇ DENETİM ALANLARI

Kamu idarelerinde yapılacak iç denetim, denetim uygulamalarından (alanlarından) bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca bir faaliyet veya konu tüm birimleri kapsayacak şekilde de yapılabilir.

3.6.1. Uygunluk Denetim

Geleneksel denetimde de yer alan uygunluk denetimi, düzenlilik denetiminin mali denetimle birlikte alt kümesi olarak sayılmaktadır. Uygunluk denetimi bu yönü ile düzenlilik denetimi olarak da ifade edilmektedir.

3.6.1.1. Uygunluk Denetiminin Kapsamı

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Mali denetim ise mali raporlardaki verilerin, denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeriyle, finansman kaynaklarıyla varlıklarının yönetimiyle ve tahsis edilen bütçe ödenekleriyle uyumlu olup olmadığını değerlendirilmesidir.⁸⁷

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği (INTOSAI) Denetim Standartlarına göre; düzenlilik denetimi şunları içerir:⁸⁸

- Sorumlu kurumların mali hesap verme sorumluluklarının, mali kayıtlarının incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında kanaat belirtilmesi de dâhil olmak üzere doğrulanması (tasdik edilmesi);
- Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması;
- Mali sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dâhil olmak üzere denetimi;

⁸⁷ Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Denetim ve Türkiye Uygulaması, <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5YayinDokuman%5IcDenTurUyg2.doc> , (09.06.2008)

⁸⁸ INTOSAI Denetim Standartları, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997, s.9.

- İç kontrol sisteminin/faaliyetlerinin denetimi;

-İdari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi;

Düzenlilik denetiminin geleneksel işlevi, kamu görevlilerinin yaptığı iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu kontrol etmek ve gelir ve giderlere, mali işlemlere, varlıklara ilişkin mali tabloların ve raporların doğruluğunu onaylamaktır.⁸⁹

3.6.1.2. Uygunluk Denetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinlik

Uygunluk denetimi ile ilgili olgular geniş bir kesime değil sadece ilgi duyan yetkililere rapor olarak sunulmaktadır. Bu denetim tipi kamuda geleneksel olarak devam eden denetim türüne benzediği ifade edilmişti. İç denetçilerin, harcama sonrasında uygunluk denetimi, denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek, bu denetim alanındaki, görevleri arasında sayılabilir.

İç denetimin bu görevi kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasından öte kamu zararının tespiti ve tahsilini sağlamakta diğer kamu idari birimlerinde benzer durumların önüne geçme amacının olduğu düşünülmektedir. Yakalanma olasılığı nedeniyle, iç denetimin önleyici bir özelliğini ön plana çıkarmaktadır.

3.6.2 Performans Denetimi

Performans, bir işi yapan bir bireyin, bir grubun ya da bir örgütün o işle amaçlanan hedefe ne ölçüde ulaşabildiğinin nicel ve nitel olarak ifadesidir. Diğer bir anlatımla kısaca, “herhangi bir işte gösterilen başarı derecesi”dir.⁹⁰

Performans denetimi kavramı, özü itibarıyla verimlilik, tutumluluk ve etkinlik yönlerinden denetimi ifade etmektedir.

⁸⁹ Fikret Gülen, **Finansal Denetim**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 1998, s.2.

⁹⁰ Ömer Bozkurt, Turgay Ergun ve Seriyeye Sezen, **Kamu Yönetimi Sözlüğü**, Ankara: TODAİE Yay.,1998, s. 203.

3.6.2.1. Performans Denetiminin Kapsamı

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre “kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını, sonuçların saptanmış amaçlarla ve hedeflerle uyumlu olup olmadığını ve faaliyetlerin planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak amacıyla faaliyetlerin ve programların incelenmesi”⁹¹, yani kaynakların elde edilmesi ve kullanımında ekonomiklik verimlilik ve etkenlik denetimi ile sonuçların amaçlanan hedeflere ne derece uygun olduğunun değerlendirilmesi, iç denetimin kapsamındadır. Diğer yandan önceki bölümde iç denetimi açıklarken ele alındığı gibi, iç denetçinin görevleri arasında İngiltere’de Kamu Sektöründe İç Denetim Standartlarına göre “Kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanımının sağlanması”⁹² nı denetlemek yer aldığı gibi, ileryen bölümlerde açıklanmasına değinecek Türkiye’de 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nda iç denetçinin görevleri arasında sayılan “Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.” maddesi yer almaktadır.

Denetçiler, politika amaçlarının gerçekleşmesi için “neyin yapılmış olduğu” ile yetinmemeli, aynı zamanda “neyin yapılmamış olduğunu da incelemelidirler. Kuruluş işlemlerinin boyutu, karmaşıklığı ve çeşitliliği dikkate alınır; bakanlıkların ya da kuruluşların genel performansını değerlendirmeye girişmek genellikle uygulanabilir değildir. Bu nedenle, performans denetimleri, çoğunlukla, kuruluşun spesifik fonksiyonlarını, faaliyetlerini, programlarını ya da işlemlerini hedef almaktadır.”⁹³

3.6.2.2. Performans Denetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinlik

Etkinlik, elde edilmek istenen sonuçla, gerçekleşen sonuç arasındaki ilişki olduğu, kurumun amacına ne ölçüde ulaştığı yukarıda bahsedilmiştir. Dolayısı ile etkinlik, kısaca kamu kurumun yaptığı harcama ile hedefine ne ölçüde ulaşabildiğidir.

⁹¹ Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, 2008, <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denstandart.htm>, (09.06.2008).

⁹² Sacit Yörüker, **Baska Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve**, TESEV Denetim Çalıştayı II. Toplantısı, http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_2_toplantı.doc, 2004., s. 10.

⁹³ ASOSAI, (Asya Sayıştaları Birliği) **Performans Denetimi Rehberi**, Sacit Yörüker ve Baran Özeren (çev.), Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yay., 2002, s. 3.

Etkinlik denetimi hedeflere ulaşma derecesini, ne derece amaca uygun üretim yapıldığını maliyetlerle de bağlantı kurarak⁹⁴ ifade eder, olumlu ve olumsuz etkenleri ele alır.

“Ekonomiklik ve verimlilik unsurlarının yanı sıra etkinlik konusundaki değişik görüşleri de dikkate alan bu sonuçlar aşağıda verilmiştir:

Yönetim Direktifi: Bir örgütün amaçlarının, programlarının veya iş dizilerinin örgütün planları, yapısı, yetki delegasyonu ve karar-yapım sürecinde açık, bütünleşmiş ve anlaşılır şekilde yansıtılma derecesi. Diğer deyişle, yapılan işin anlamının ne olduğunu herkes bilmekte mi? Değişik düzeylerde verilen ve alınan direktifler yeterince açık mı?

İlgi Kurulması: Programların, sistemlerin ve işlemlerin, problemlere veya koşullara göre öngörülen yanıtlar açısından anlamlarını karşılama derecesi. Eylemler, örgütün amaçları ve durumun gerekleri ile uyuşmakta mı?

Uygunluk: Programlar, işlevler ve işlemler üzerinde *harcanan çabalar düzeyinin*, örgütün amaçları ve durumun gereklerine uygun olma derecesi.

... Çok önemli olmayan konular üzerinde gereğinden fazla mı çaba harcanmakta?

... Önemli konular üzerinde çok az mı çaba harcanmakta?

Öngörülen Sonuçların Başarılması: Amaç ve hedeflerin güçlü ve zayıf olduğu noktalarının anlaşılma derecesi.

Kabul Edilme: Tüketicilerin veya son kullanıcıların tatmin olma derecesi.

İkincil Etkenler: Diğer önemli sonuçların (öngörülün veya öngörülmemiş olsun, pozitif veya negatif) ortaya çıkma derecesi.

Maliyetler ve Üretkenlik: Maliyetler (girdi) ve çıktılar arasındaki ilişkiler.

Uyumluluk: Örgütün değişen şartlara uyabilme derecesi.

⁹⁴ Sayıştay Başkanlığı İsvaç Sayıştay'ı Performans Denetimi El Kitabı Teori ve Uygulama, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras16isvecsayistay.pdf>, s.20.

Mali Sonuçlar: Gelirlerin maliyetleri ve aktiflerin pasifleri karşılama derecesi.

İş evresi: Örgütün alışanlarının geliştirilmesini sağlayacak uygun is atmosferini yaratma derecesi. iş çevresi motivasyonun gelişmesine ve bilgi paylaşımına yardım etmekte mi?

Servetin Korunması: Önemli servetlerin (personel, mallar, kayıtlar ve bilgilerin) korunma derecesi.

İzleme ve Rapor Verme: Performansla ilgili kilit konuların ve işlevlerin tanımlanması, rapor edilme ve dikkatlice izlenme derecesi.”⁹⁵

Önemli olan hedeflere ulaşılmada kaynakların hem verimli kullanılması, hem de en az maliyetle elde edilmesidir, diğer bir deyişle hedeflere ulaşmada en az maliyetle elde edilen kaynakların en verimli şekilde kullanımındır. Denetçi birbirleriyle ilişkili olan bu kavramların gereğinin yerine getirilmesinde hedef performansın gerçekleşip gerçekleşmediği, performansın gerçekleşme düzeyinde olumlu veya olumsuz unsurların neler olduğu, performansı geliştirmek için nelerin yapılabileceği, hedeflerin gerçekçiliği, kesin ve anlaşılabilir bir dille ele alınıp alınmadığı gibi konular üzerinde durmalıdır.

Performans denetimi, kamusal hesap verme sorumluluğunun gelişmesine yardımcı olur ve iyi kurumsal yönetişim için yardımcı bir araçtır. Bunun yanı sıra, performans denetimi geleneksel finansal, uygunluk, sosyal ve ahlakî davranış ilkelerine uygunluk (propriety) denetimleri kavramını da içine almaktadır. Uygunluk denetimleri düzenlilik ve yasallık yönleriyle ilgilidir. Sosyal ve ahlakî davranış ilkelerine uygunluk, programlara/faaliyetlere ilişkin olarak kamu yönetimindeki en iyi uygulamalara atıfta bulunmaktadır; yani, kamu fonları yöneticiler tarafından kişisel çıkar amacıyla kötüye kullanılmamalı ve programlarla ilgili harcama, olayın gerektirdiğini aşmamalıdır. Performans denetçileri, denetimleri sırasında, uygun düşen her durumda, bu gerekleri yerine getirmelidir. Performans denetçisinden, bir programın/faaliyetin etkinliğini değerlendirirken, adalet ve etikle ilgili endişeleri de dikkate alması beklenecektir. Program yönetimi konsepti içinde *adalet* kamu fonlarının kullanımındaki hakkaniyetle

⁹⁵ Abid Naimetullah, **Performance Evaluation and Performance Audit**, Department of the Auditor-General of Pakistan Lahore, 1990, ss. 18-21'den; Özer, a.g.e., ss. 89-90.

ve tarafsızlıkla ilişkilidir. Kamu harcamalarının yönetilmesinde *etik*, kişisel davranışta dürüstlük ve doğruluk niteliklerini ve kamu fonları yöneticisi olarak göreve adanmışlığı gerektirmektedir. Performans denetçisi adalet ve etikle ilgili meselelerde bilinçli olmalıdır.⁹⁶

Performans denetimi, kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması bakımından iç denetimin önemli alanlarından biri olduğu anlaşılmaktadır.

3.6.3. Mali Denetim

Mali denetim kanunilik denetimi ile birlikte etkinlik denetimi yapılabilen bu süreçte mali tablo ve istatistikleri kullanan bir yapıya sahiptir.

3.6.3.1. Mali Denetimin Kapsamı

Kamu kesiminde gerçekleşen bir iş ya da çabanın maliye bilimi esaslarına, mali yasaların kurallarına uygunluğunu, zaman boyunca araştırma eylemine mali denetim denir. Bir başka deyişle, tüm idarelerindeki mali işlemleri, (kamu gelir ve giderleri) ile levazım işlemlerinin (kamu mal veya malzemesi) titizlik, dürüstlük noktasında kontrol edilmesini ve genellikle kayıtlarla birlikte nakit ve ayniyatın inceden inceye tetkikini gerektiren teftiş faaliyeti, mali denetimdir.⁹⁷ Ayrıca, mali denetim dar anlamıyla muhasebe denetimi⁹⁸ karşılığı olarak da kullanılabilir.

3.6.3.2. Mali Denetim ve Kamu Harcamalarında Etkinlik

Mali denetim kavramı geleneksel olarak kanunilik denetimi olarak anlaşılmaktadır. Oysaki mali denetim olarak ele alınan kavram, anlaşılan dışında tamamen mali yasalara uygunluk denetimi yanında etkinlik denetimini de içermektedir. Maddi ve yasalara uygunluk denetimi devam ederken, ekonomik denetim, etkinlik

⁹⁶ ASOSAI, a.g.e., s. 3

⁹⁷ Figen Altuğ, **Mali Denetimi**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995, s.2.

⁹⁸ A. Yasin Karanfiloğlu, “Muhasebe Denetimi Kavramı İlke ve Yöntemleri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 35, (Ekim-Aralık 1999), s. 30–31.

denetimi, program denetimi, icra denetimi, başka bir ifade ile sevk ve idare açısından denetime yönelmek gerekir. Yapılmakta olan biçimsel denetim veya yasalara uygunluk denetimi denen mali denetimin çeşitli aşamalarında kurumlarca belgeler üzerinde yapılan denetim yanında bugün, hizmet üzerinde incelemeler yapılması; kaynak ve hizmet ilişkisi kurularak, bütçelenen hizmet ödeneklerinin amaç-hizmet-maliyet açısından değerlendirilmesinin, analizinin ve bunların ışığında hizmetin amacına ulaşip ulaşmadığının kontrolünün yapılması gereğiyle denetim kavramı geliştirilmiştir. Böylece klasik mali denetim anlayışı yanında modern denetim anlayışı da yer almış ve uygulamasına çeşitli ülkelerde başlanmıştır.⁹⁹

Mali denetimin bir kamu kurumunun, kaynaklarını-personel, ayniyat, yer v.b.- tutumlu ve etkin bir tarzda yönetip yönetmediğini ya da kullanıp kullanmadığını belirler ve yönetim, bilgi sistemleri, idari usuller ya da örgüt yapısı da dahil olmak üzere etkisizlikler veya iktisadi olmayan uygulamaların sebeplerini açıklamaya çalışır.

Genellikle faaliyetin boyutlarını ifade için işlem denetimi, yönetim ya da performans denetimi, paranın karşılığını verme denetimi ve maliyet- etkinlik denetimi gibi terimlerle ifade edilen denetim şekillerini tanımlamak için kullanılır.

Mali denetimde kamuoyunun doğru bilgilendirilmesi, mali saydamlık çerçevesinde genel kabul görmüş muhasebe sistemi ve anlaşılabilir ve ulaşılabilir raporlar önem arz etmektedir.

Mali denetimin amacı kamu kesiminde etkinliğin sağlanmasına yardımcı olmaktır. Bu amaç kamu yöneticilerinin üstlendikleri görev ve sorumluluklarını yerine getirip getirmediği, yapılan harcamaların sosyo-ekonomik hedeflere ulaşma amacı taşıyıp taşımadığı ve bunların ne oranda ekonomik gelişmişliğe katkı sağladığını denetlemektedir.

⁹⁹ Coşkun, a.g.e.,s.s.65-66.

3.6.4.Bilgi Teknolojisi Denetimi

Gelişen teknoloji ile birlikte kamu kurumları sundukları hizmetleri gerçekleştirmede ve bu işlemlere ilişkin verileri saklamakta çeşitli yazılım programları ve işletim sistemleri kullanmaktadır. Kamu harcama kayıtlarının tutulması ve raporlanması konusunda SGB.net (Strateji Geliştirme Başkanlığı) ve say2000i gibi sistemler kullanılmaya başlanmıştır. Ayrıca kamu idareleri, kamu gelirlerinin tahsilinde de benzer sistemleri kullanmaktadır.

3.6.4.1. Bilgi Teknolojisi Denetiminin Kapsamı

Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve sürekliliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Bu denetim türü ayrıca denetlenen bilgi sisteminde depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için kullanılır. Bilgi sisteminin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önlenme derecesi olarak belirtilebilir.¹⁰⁰

3.6.4.2. Bilgi Teknolojisi Denetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinlik

Etkinlik açısından; yapılan harcamaların kurumu amaç ve hedeflerine ne derece yaklaştırdığının, istenilen kalitede ve miktarda çıktılarının elde edilip edilmediği konusunda yukarıda bahsedilmiştir. Bu kapsamda; bilişim teknolojisi sistemlerinin, denetim yaklaşımını ve denetçinin denetim riskine ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek, denetim riskini artıran ve denetçinin özellikle dikkat göstermesini gerektiren birkaç doğal özelliği vardır.

Bunlar aşağıdaki şekilde sayılabilir:¹⁰¹

- Hesap verme sorumluluğu,
- Değişikliğe hassaslık,

¹⁰⁰ Erkan Karaaslan, "Kamu Harcamalarında Denetim", Erkan Karaaslan(Ed.), **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar** İçinde, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, s.337.

¹⁰¹ İngiltere Sayıştay, **Bilişim Teknolojisi Ortamında Denetim**, Ankara: T.C. Sayıştay Yay., 1998, s. 20.

- Tekrarların kolaylığı,
- Uzaktan erişimin kolaylığı,
- Görünmez işlemcilik,
- Denetim izinin varlığı,
- Dağıtılmış veriler,
- BT hizmet tedarikçilerine güven,
- Kanit olarak bilgisayar kayıtları

Yukarıda sayılan hususlar kısaca aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Hesap verme sorumluluğu, izinsiz işlem riskini, kullanıcıların ve işlemlerinin teşhis edilememesi veya kaydedilememesi, dolayısıyla işlemlerin sorumlularının belirlenememesi riskini ifade etmektedir. Şifre kullanımı, kullanıcı adı, elektronik imza, yapılacak işlemlerde kademeli şifreleme ve bu çerçevede menü sınırlaması gibi yöntemlerle riskler aşılmaya çalışılmaktadır.

Değişikliğe hassaslık, bilgisayarların dokunulmayan bir formda disket ve kasetler gibi manyetik kayıt ortamlarında sakladıkları işlem verileri ve yazılımlarda izinsiz değişiklik yapılması riskini ifade etmektedir. Bu çerçevede kamu kurumları toplanan yerel verileri internet ağları üzerinden genel merkezlerinde toplama yolunu tercih etmektedirler.

Uzaktan erişimin kolaylığı, fiziksel erişim engellenebilse de bilgisayar ağı üzerinden bağlantılarla, bilgisayar virüslerinin saldırılarını, uzaktaki kullanıcıların verileri görebilmeleri, değiştirebilmeleri, silebilmeleri ya da yaratabilmelerini ifade etmektedir. Bu durum ağların dışarıya açık olmaması veya güvenlik sistemleri ile önlenmeye çalışılmaktadır.

Görünmez işlemcilik, donanımın içerisine izinsiz programlar yüklenmesi şeklinde olabilir.

Bir denetim izinin varlığı, sınırlı saklama kapasiteli bilgisayarlarda kayıtların uzun süre kalamaması veya sistemin çökmesi gibi kayıtların kaybına yol açabilen durumlar için muhasebe kayıtlarının arşivlenmesi ve güvenli bir ortamda tutulması da önem arz edebilir.

Dağıtılmış veriler, işlemlerin gerçekleştirilmesi bir bilgisayarda yapılırken saklanması başka bir odada, binada hatta başka bir ülkede olabilir. Bu durum denetçinin fiziki ve mantıksal kontrollerini güçlendirebilir.

Bilişim teknolojisi servis tedarikçilerine güven, kamu idareleri bu sistemleri ihale yolu ile temin etmektedir. Denetçi denetim görevini yerine getirirken bu sistemlerden alacağı bilgilerin doğruluğu konusunda bu yüklenicilere güven duymalıdır.

3.6.5. Sistem Süreç Denetimi

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır.

3.6.5.1. Sistem Süreç Denetiminin Kapsamı

Denetlenen birimin mali yönetim usullerini, eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir. İç denetçiler harcama sonrası uygunluk denetimi yaptıkları gibi bu harcama sürecinin mevzuat hükümlerine uygun olması için sistem süreç denetimi yaparlar. Mali yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin önerilerde bulunurlar. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemde önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.

3.6.5.2. Sistem Süreç Denetimi ve Kamu Harcamalarında Etkinlik

Diğer denetim türlerinde kontrollerin o denetim türü ile ilgili olanları incelenirken, sistem denetiminde birim veya süreçle ilgili kontrollerin bütünü incelenir. Örneğin performans denetiminde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik kontroller, mali denetimde ise mali sistem ve tabloların

güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin kontroller incelenir. Sistem denetiminde ise, genel olarak iç kontrolün amaçları olarak sayılan;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,
- Her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
- Varlıkların kötüye kullanımı ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunmasına

yönelik oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilir ve bu amaçlara ilişkin iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenir.

Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar.

İç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediğine ilişkin kritik değerlendirmeler, denetim testlerinin uygulanma aşamasından önce tamamlanır. Bir anlamda denetim testleri, bu değerlendirme sonucunda varılan sonuçların doğru olup olmadığını teyit etmek için yapılır. Bununla birlikte kontrollerin değerlendirmesi süreci, denetim boyunca devam eden bir süreçtir. Diğer bir ifadeyle, saha çalışması sırasında uygulanan denetim testleri sonuçlarına göre, gerektiğinde kontrollerin etkinliği tekrar değerlendirilmelidir. Tüm bu süreçlerin izlenmesi ve takibi harcamanın kalitesini arttıracak, hesap verebilirliği ve harcamada yetki dağılımı ile yolsuzlukların önüne geçilmesini sağlayacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI BAKIMINDAN İÇ DENETİM

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile kamu denetim sisteminde iç denetim uygulama alanı bulmuştur. Türkiye'de kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında bütçe uygulamaları ve etkinlikleri, iç denetimi, faaliyeti yürütecek birimler, içerikleri ve süreçleri ile ele alınmaya çalışılmıştır.

4.1.TÜRKİYE'DE KAMU HARCAMALARINDA ETKİNLİĞİN SAĞLANMASI

Mali saydamlık, hesap verilebilirlik, analitik bütçeleme sistemleri, performans bütçeleme, tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve çok yıllık bütçeleme gibi unsurların kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında önemli hususlar olduğu önceki bölümlerde bahsedilmişti. Uluslararası kabul görmüş bu hususlar, 2001 yılında yaşanan ekonomik kriz ve beraberinde Avrupa Birliği üyeliği konusunda yaşanan gelişmelerin ardından Türkiye'de kamu mali yönetiminde yerini almıştır.

Bu bölümde 1050 sayılı Kanundaki program bütçe uygulamaları ve etkinlik ile kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunacağı beklenen 5018 sayılı Kanundaki performans bütçe uygulamaları ve etkinlik hususları değerlendirilecektir.

4.1.1. 1050 Sayılı Kanunda Program Bütçe Uygulamaları ve Etkinlik

Ülkemizde bütçe hakkı 1924 Anayasası ile birlikte tanınmış ve kamu mali yönetim sistemine ilişkin Cumhuriyet döneminde ilk düzenleme, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Kanunun esasları, Cumhuriyet öncesi dönemde uygulanmaya başlanmıştır. Yani, esasında modern bir bütçeye sahip olma çabası daha önceden başlamış ve 1910 yılından itibaren 1050 sayılı Kanunun temel ilkelerinin uygulanmasına başlanmıştır. Kamu mali yönetim sisteminin anayasası olan 1050 sayılı Kanun, 1927 yılından itibaren çok küçük değişikliklerle ülkemizde yaklaşık seksen yıl süre ile uygulanmıştır.

Bu dönem zarfında Türk bütçe sisteminde aksayan hususlar: tek bir bütçe yerine daire ve idarelere bağlı olarak değişik bütçelerin ortaya çıkması (fonlar, döner

sermayeler vs.), bütçe sisteminin plan-program, program-bütçe ve plan-bütçe ilişkisini kuramaması, kamu kurum ve kuruluşlarının önlerini görebilecekleri stratejik planların yapılamaması, devletin fonksiyonel analizi ve dolayısıyla kamu kurum ve kuruluşlarının görev tanımlarının çok açık bir şekilde yapılmaması, Türk bütçe sisteminde denetimin, esas itibariyle mevzuata uygunluğun denetimi şeklinde yapılması, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımının ihmal edilmesi, ödeneklerin tahsisinde sadece bir önceki yılda yapılan harcamaların dikkate alınması, yönetsel sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanmaması, bütçelenen ödenekler arasında yer almadığı halde, 1050 sayılı Kanun başta olmak üzere bazı yasaların verdiği yetkiye dayanılarak parlamentonun izni olmadan yıl içinde kaydedilen ödeneklerin büyüklüğü, devletin varlıkları ile ilgili kayıt ve kontrol sisteminin, yeterli etkinlik düzeyine ulaşamaması ve devletin, taahhütler konusunda tam bir bilgi setine sahip olamaması, devletin teşvik politikalarıyla yarattığı vergi istisnaları, indirimleri ve muafiyetlerinin tutarının bütçeleştirilmemesi olarak sayılabilir.¹⁰²

Mevzuatta yer alan bazı hükümlerle, iç ve dış borç faiz ödenekleri ile sosyal güvenlik kurumlarına yapılan transferlere ilişkin ödeneklerin yetersiz kalması durumunda ödemelerin gerçekleştirilmesine imkân sağlanmıştır. Bir avans hesabı olan bütçeden mahsup edilecek ödemeler hesabı, cari yılda ödeneğin temin edilmesi halinde yararlı bir uygulama olmuştur. Ancak avansın ertesi yıla devredilebilmesi, ilgili yıldaki gerçek harcamaların boyutunun gizlenmesine ve gelecek yıl bütçesinden harcama yapılması anlamına gelmesi nedeniyle bütçe disiplininin uzaklaşmasına neden olmuştur.¹⁰³

4.1.2. 5018 Sayılı Kanunda Performans Bütçe Uygulamaları ve Etkinlik

Son yıllarda özellikle 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile bütçede değişimler olmuştur.

Kuşkusuz başarılı ve sürdürülebilir bir kamu mali yönetim reformu, bütçe sürecinde yer alan kurumların güçlendirilmesi ve bütçe dışındaki diğer kurumsal

¹⁰² Kesik, a.g.e., s.48-49.

¹⁰³ Mutluer, a.g.e., s.132.

düzenlemelerin gerçekleştirilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Çünkü değişimin uygulanabilmesi, sadece gerekli kuralların konmasına bağlı değildir. Aynı zamanda görev, yetki ve sorumlulukları iyi tarif edilmiş kamu mali yönetim sistemi, etkin işleyen bir iç kontrol mekanizması ile kamu kurumlarında gerekli anlayış değişikliğine ve yeterli kapasiteye sahip kamu personeline bağlıdır. Öte yandan, bütçe sürecinde bilginin zamanında ve güvenilir bir şekilde sunulması ve idarelerin bunu izleme ve değerlendirme kapasitesi önemli rol oynayacaktır. Ayrıca, dış denetim önemli bir unsurdur. Bu nedenle, kamu idarelerinde idari kapasitenin geliştirilmesi ve bu yönde gerekli altyapının oluşturulması elzemdir. Ülkemizde uzun yıllardan beri Maliye Bakanlığı'na ihale edilmiş bir kamu mali yönetim sisteminin, artık yeni kamu yönetimi anlayışının da bir gereği olarak 5018 Sayılı Kanun ile kamu idarelerine devredilmesi, çok önemli ve köklü bir anlayış değişikliği olarak görülmelidir.¹⁰⁴

5018 sayılı Kanun ile getirilen performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedefleri belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları performansla dayalı olarak raporlayan bir bütçeleme sistemidir. Kanunun 9'uncu maddesinde ifadesini bulan performans esaslı bütçelemeye bakıldığında sistemin üçlü bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Bu üçlü yapı orta ve uzun vadeli stratejik plan ile bu planların yıllık uygulamalarını göstermek ve bütçeye dayanak oluşturmak üzere yıllık performans programı hazırlamasını ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetlerinin sonuçlarını ise yıllık faaliyet raporları ile raporlamasını öngörmektedir.

Stratejik plan, stratejik yönetimin önemli bir unsurudur. Stratejik plan, kriz ekonomilerinde gününbirlik veya bir yıllık planlara dayalı bir ekonomik anlayışın aksine DPT Müsteşarlığı'nın da yer aldığı süreklilik arz eden, daha uzun vadeli hedefleri, bütünlüğü içerisinde değerlendiren, ekonomik gerçekleri de dikkate alan daha uygun bir yaklaşımı içerir. Kaynak kullanımını da bu kapsamda orta ve uzun vadeli olarak ele alır. Görüldüğü gibi, orta ve uzun vadeli amaçlar, hedef ve öncelikler, performans ölçütleri, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ve kaynak dağılımları ile yeni yönetim

¹⁰⁴ Mutluer, a.g.e., s.180.

anlayışının ve performans denetiminin temel altyapısının oluşturulması hedeflenmektedir.

Ayrıca kamu kurumları dış denetim görevini yerine getiren Sayıştay Başkanlığı'na hesap verme sorumluluğu altındadır. Sayıştay Başkanlığı ise Türkiye Büyük Millet Meclisi' ne karşı sorumludur. Bununla birlikte seçilenlerin seçimlerde halka, seçildikten sonra meclislerine karşı sorumlulukları vardır.

Hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkelerinin gerçekleşmesi için anlaşılabilir raporlara ihtiyaç olduğu bir gerçektir. Planlama ve raporlama süreci 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile devlet muhasebe standartları kurulu, faaliyet raporu, mali istatistik kavramları ve bunlara bağlı düzenlemeler getirilmiştir.

Kamu ekonomisi içinde merkezi yönetim ile yerel yönetimler ve bunların bağlı birimlerinin ortak muhasebe standartları uygulamaları oldukça önemlidir. Çünkü farklı muhasebe standartları, dönem sonu mali istatistik ve raporların birleştirilmesini engelleyecek ve sağlıklı sonuçlara ulaşılamayacaktır. Bu çerçevede Muhasebat Genel Müdürlüğü devlet muhasebesi alanında ciddi çalışmalar yapmış ve bu süreçte devlet muhasebesi, kamu idare birimlerinin gerekleri de göz önünde bulundurularak, uluslararası standartlara uygun, tek düzen muhasebe sistemine uyarlanmaya çalışmıştır.

Devlet muhasebesinin uluslararası standartlara uygun yapılandırılması amacıyla, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 5436 sayılı Kanun ile değişik 49'uncu maddesine dayanılarak, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla Devlet Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuş yine bu hüküm uyarınca Devlet Muhasebe Standartları Kurulu Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 13.05.2005 tarihli 25814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve bu çerçevede kurul, 23.06.2006 tarihinde yapılan ilk toplantı ile çalışmalarına başlamıştır.

Kurulun 27.12.2006 tarihli toplantısında alınan karar ile uluslararası muhasebe standartları kabulü ve ülkemize uyarlanması çalışmalarının 2007 – 2012 döneminde bir çizelge çıkarılarak tamamlanacağı hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede Mali Tabloların Sunulması 22.02.2008 tarihinde, Nakit Akış Tabloları 05.04.2008 tarihinde, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar 01.07.2008 tarihinde kurul kararı olarak Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çıkarılan çizelge kapsamında çalışmalar devam etmektedir.

İç denetim, diğer yönü ile de mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini kontrol etmektir.

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar Hakkındaki Kurul Kararı, muhasebe politikalarının belirlenmesi ve belirlenen bu politikaların uygulanma yönteminin tespiti, muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişiklikler ve hatalarda yapılan düzeltmelere yönelik temel ilke ve esasların belirleyerek kamu idarelerinin malî tablolarının ilgili ve güvenilir olmasını, dönemler itibarıyla ve diğer kamu idarelerinin mali tabloları ile karşılaştırılabilir olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Malî tablolar, kamu idarelerinin varlıkları, yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında bilgi vermektedir. Genel amaçlı mali tablolarının geçmiş dönemlere ait malî tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak vermesi için Mali Tabloların Sunulması Hakkındaki Kurul Kararı çıkarılarak gerekli olan temel ilke ve esaslar belirlenmiştir. Bu mali tablolardan biri olan ve bir kamu idaresinin nakit ve nakit benzeri varlıklarında belirli bir dönem içinde meydana gelen değişiklikleri gösterir nakit akış tablosunun sunulmasını, Nakit Akış Tabloları Hakkındaki Kurul Kararı düzenleme altına almıştır. Mali tabloların düzenlenmesi ve geçmiş dönemlerle karşılaştırılması kamu harcamalarında etkinliğin değerlendirilmesine imkan verecek aynı zamanda kamu idaresinin üst yöneticilerinin kamuoyuna hesap vermesini sağlayacaktır.

Üst yöneticiler, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu her yıl hazırlar. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 41 inci maddesine göre idare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte;

kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleşmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlölükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütölen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderirlerken mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığı'na gönderilir.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 54 üncü maddesinde ise mali istatistikler, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler ile hazırlanmaktadır. Bu istatistikler hesap verme, güvenilirlik ve anlaşılabilirlik, ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde hazırlanmakta ve Maliye Bakanlığı'nca da derlenmektedir.

Bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.

Bu araçların kullanımını 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu kanuna bağlı çıkarılan yönetmeliklerle güvence altına alınmıştır.

Öte yandan söz konusu esaslar, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu kanuna bağlı çıkarılan yönetmeliklerde yer alması kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması bakımından denetimi ön plana çıkarmıştır. Çünkü yukarıda açıklamasına yer verilen esaslarla güçlendirilen kamu harcamalarındaki etkinlik, harcama süreçlerinin izlenmesi, sonuçların değerlendirilmesi ve aynı zamanda ekonomik beklentilere cevap verebilmesi ancak etkinliğin sağlanmasında ve artırılmasında gerekli olan bilgiye ulaşılmasını sağlayan denetim mekanizması ile mümkün olabilmektedir.

4.2.TÜRKİYE’DE KAMU İÇ DENETİM BİRİMLERİ

Türkiye’de kamu iç denetimi; iç denetçiler, kamu kurumlarında iç denetçilerin belli bir sayıda olması durumunda kamu iç denetim birimi ve iç denetimin koordinasyonunu sağlamak üzere Maliye Bakanlığı bağlı kuruluşu konumundaki İç Denetim Koordinasyon Kurumu ile organize edilmektedir.

4.2.1. İç Denetçiler

İç denetim faaliyeti iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu kısımda iç denetçilerin değerlendirilmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür.

4.2.1.1. İç Denetçi Tanımı

İç denetim süreci, işletme içinde kurmaylık görevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür.¹⁰⁵

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında iç denetçi, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca sertifikalandırılmış, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetini yapan iç denetçi kadrosundaki denetim elemanlarına denilmektedir.

¹⁰⁵ Güredin, a.g.e., s.5.

4.2.1.2. İç Denetçinin İdare İçindeki Konumu

Örgütsel statü, iç denetçinin örgüt içerisinde bağımsızlığını tehlikeye düşürebilecek nitelikte olmayan bir konuma sahip olması gerekliliğini, diğer bir ifade ile doğrudan üst yönetime veya yönetim kuruluna bağlı olması gerekliliğini vurgulamaktadır. Tarafsızlık ise; idarede sürekli çalışan personelin belirli bir aşamadan sonra bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyamamasını ifade etmektedir.¹⁰⁶

Kamu idarelerinde iç denetçiler üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaktadır. Nitekim iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınırlar. İç denetçilerin sicil amirleri de üst yöneticilerdir.

Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren İç Denetim Koordinasyon Kurulu denetçiler veya idareler üzerinde yaptırımı olan bir birim olarak değil, öneri ve teklifleriyle organizasyon ve koordinasyondan sorumlu bir birim olarak görülmektedir.

4.2.1.3. İç Denetçinin Yetki, Görev ve Sorumlulukları

Bir iç denetim sürecinin amaçlarına ulaşabilmesi için iç denetçiler bir dizi faaliyet yerine getirirler. Bu faaliyetler şunlardır:¹⁰⁷

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulatmak.
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak.
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak.

¹⁰⁶ Jale Sağlar, “Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003), s.115.

¹⁰⁷ Güredin, a.g.e., s.10.

- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak.
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak.
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme işlemlerini yönetime tavsiye etmek.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bağlı olarak yayımlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin¹⁰⁸ 15, 16 ve 17 maddelerinde görev, yetki ve sorumluluklar şu şekilde düzenlenmiştir.

4.2.1.3.1. İç Denetçinin Görevleri

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek.

¹⁰⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 26226, 12 Temmuz 2006.

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

h)Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek.

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

j)Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek.

4.2.1.3.2. İç Denetçinin Yetkileri

İç denetçi, görevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki yetkilere sahiptir:

a)Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dâhil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek.

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

c)Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkanlardan yararlanmak.

d)Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek.

4.2.1.3.3. İç Denetçinin Sorumlulukları

a)Mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek.

b)Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek.

c)İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimini haberdar etmek.

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

e)Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak.

f)Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak.

İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları iç denetim alanları ve süreçlerinde ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

4.2.1.4. İç Denetçinin Başarı Koşulları

Etkin bir yönetim kontrol aracı olan iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçiye yönetim tarafından bir takım imkânların sağlanması ve iç denetçinin de bir takım nitelikleri haiz olması gerekmektedir.¹⁰⁹

Kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında etkin bir iç denetime ihtiyaç olacağı ve etkin bir iç denetimde belli şartların oluşmasına bağlı olduğu açıktır.

4.2.1.4.1. Yönetimin Sunması Gereken İmkânlar

İç denetçiler görevlerinin gereklerini başarılı bir şekilde yerine getirebilmesi için gerek bu işlemlerine ait usul ve esasları belirleyen İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gerekse de bulunduğu ve denetimini yaptığı kamu idaresi üst yöneticilerine görevler düşmektedir.

4.2.1.4.1.1. Yasal Düzenlemeler

İç denetçilerin göreve alınmaları, görevleri, yetki ve sorumlulukları, görevlerinin sona erme koşulları açık bir şekilde düzenlenmesinin gerekliliğidir. 5018 Sayılı Kamu

¹⁰⁹ Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251/171. Eskişehir, 1982. s.42-46.

Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu kapsamında hazırlanan ikincil ve üçüncül mevzuat çalışmaları da bu kapsamda devam etmektedir.

4.2.1.4.1.2. Bağımsızlık

İç denetçiler, bağımsız bir şekilde düşünebilmeli, kritik düşünme yetisine sahip olarak ve bunu kullanarak doğru yargılara ulaşabilmelidirler. İç denetçilerin yaptıkları denetimlerde, etki altında kalmayacakları, yasal düzenlemelerin gerekleri yapmaktan çekinmeyecekleri bir sistemin oluşturulması oldukça önemlidir.

4.2.1.4.1.3. Mesleki güvence

İç denetçiler görevlerini yerine getirebilmeleri için görev tanımları içerisinde yer almayan hiçbir iş yaptırılmaması ve görevinin gereklerini yerine getirirken bağımsız hareket edebilmeleri için kendi istekleri dışında veya yasal düzenlemeleri yapılmış özel durumlar dışında görevden alınamamaları gerekmektedir.

4.2.1.4.2. İç Denetçide Bulunması Gereken Özellikler

Albrecht, Stice ve Stocks da bir iç denetçinin başarılı olabilmek için aşağıdaki işlemleri yapabilmesi gerektiğini vurgulamışlardır:

- Problem çözme yeteneklerine başvurma,
- Problem çözmede bilginin rolünü anlama,
- Tümevarım ve tümdengelim muhakemelerini kullanma,
- Karar verme sürecini anlama.

Yukarıda ifade edilen işlemleri yapabilmesi için de bir iç denetçinin, muhasebe ve finans yanında çeşitli alanlarda işletme yönetimi hünelerine sahip olması gerekmektedir.¹¹⁰

¹¹⁰ Dale L. Flesher, ve S. Zanzig Jeffrey, “Management Accountants Express A Desire For Change In The Functioning Of Internal Auditing”, **Managerial Auditing Journal**, s.331-337.

4.2.1.4.2.1. Kamu İç Denetçisi Olma Koşuları

İç denetçi olarak atanacakların, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 48 inci maddesinde sayılan şartlarla birlikte yönetmelikte belirtilen ¹¹¹şu şartları da sahip olması gerekmektedir.

- a)İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenimi tamamlamış.
- b)Yardımcılıkta geçen sürelerde dâhil olmak üzere kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.
- c)Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.
- d)İç denetim etik kurallarına uygun bir özgeçmişe sahip olmak.
- e)İlgili yönetmelik esaslarına göre yapılacak sınavda başarılı olmak.
- f)İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Sınavda başarılı olan iç denetçi adayları, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetim standartları ve risk yönetimi, denetim yöntemi uygulamaları, muhasebe ve mesleki diğer konulardan oluşmaktadır. Bu eğitim sonunda yapılacak sertifika sınavında başarılı adaylara kamu iç denetçiliği sertifikası verilmektedir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca hazırlanarak, Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu'nca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Ayrıca, kadro verilen kamu idarelerince, 5436 Sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi uyarınca iç denetçiliğe yapılacak atamalar henüz sertifikalı iç denetçi

¹¹¹ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, a.g.e., s.12.

bulunmaması nedeniyle, geçiş süreci için, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun geçici 5 inci maddesinde sayılan denetim elemanları arasından yapılabilecektir. Anılan maddenin birinci fıkrasında;

"31.12.2005 tarihi itibarıyla;

- c) Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Millî Emlak Kontrolörü, Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Kontrolörü, Hazine Kontrolörü kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde İç Denetçi,
- d) Bakanlık, Müsteşarlık, Başkanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahallî idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi,
- e) Muhasebe, Millî Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbbı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahallî idarelerde İç Denetçi, olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler." hükmü yer almıştır.

Bu hüküm uyarınca iç denetçiliğe atanabilmek için;

- 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçici 5 inci maddenin birinci fıkrasının (c), (d) ve (e) bentlerinde sayılan kadrolarda/görevlerde çalışmakta olmak,
- Veya bu görevlerde daha önce en az beş yıl (yardımcılık ve stajyerlikte geçen süreler hariç) bulunmuş olmak, gerekmektedir.

Buna göre geçici 5 inci maddenin;

c bendinde sayılanlar tüm kamu idarelerinde,

d bendinde sayılanlar; sadece kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahallî idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında,

e bendinde sayılanlardan Maliye Bakanlığı denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, sadece özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbbı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar ise, sadece mahallî idarelerde, iç denetçi olarak atanabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

İç denetime geçiş sürecinde doğrudan atanan iç denetçiler, sınavsız olarak eğitime alınmakta, eğitimi tamamlayan geçici maddedeki şartları tutan denetçilere İç Denetim Koordinasyon Kurulunca sertifikaları verilmektedir. Geçiş sürecinin tamamlanması sonrasında iç denetçi olma şartlarını taşıyanlara sınav yapılmak suretiyle eğitime tabi tutularak sertifikalandırılacaktır.

4.2.1.4.2.2. Sertifikasyon Sistemleri

İç denetçiler sahip oldukları birikim, yeterlilik ve temsil yetenekleri dikkate alınmak suretiyle sertifikalarına derecelendirilme yapılmaktadır. Bu derecelendirme iç denetim biriminin önerisi ile üst yöneticinin onayı ile gerçekleşmektedir. İç denetim biriminin bulunmadığı idarelerde ise doğrudan üst yöneticinin onayı ile derecelendirme yapılmaktadır. Sertifikadaki dereceleri ölçüsünde belirlenmiş yetkileri ile denetim yapılması öngörülmüştür.

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usullerine¹¹² göre, Maliye Bakanlığı'nca verilen iç denetçi adayı eğitimi sonucunda yapılan yazılı sınavda başarılı olanlara, aldıkları puanı gösteren ve üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar derecelendirilen (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilir. İlk sertifika derecelendirmesi, iç denetim mesleğinde beş yıl geçtikten sonra yapılır.

¹¹² Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usulleri, T.C. Resmi Gazete, 25960, 08 Ekim 2005.

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

İç denetçiler;

- a) Katıldıkları meslek içi eğitimlerden yirmi beş puana kadar,
 - b) Yazdıkları rapor ve yaptıkları çalışmalardan otuz beş puana kadar,
 - c) Yayınlanmış makale ve kitaplarından on puana kadar,
 - ç) Aldıkları sicil notu, başarı ve takdirnamelerden on puana kadar,
 - d) Eğitici olarak katıldıkları çalışmalardan on puana kadar,
 - e) Yabancı dil bilgilerinden on puana kadar,
- puan toplayabilirler.

Bununla birlikte, iç denetçiye yüksek lisans ve doktora eğitimlerinin her birinden ilgili değerlendirme döneminde bir defaya mahsus olmak üzere on puan verilir. Sertifika derecelendirilmesine ilişkin puanlama koordinasyon sağlamakla görevlendirilen iç denetçinin teklifi üzerine üst yönetici tarafından, görevlendirme yapılmamışsa doğrudan üst yönetici tarafından yapılır. Kurul sertifika derecelendirilmesine ilişkin hususları ayrıca düzenler.

Ayrıca iç denetçiler uluslararası iç denetim sertifika sınavlarına girme hakları da bulunmaktadır. Uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalardan birini alan iç denetçiye teşvik olması amacıyla bir defaya mahsus olmak üzere bir üst derece sertifika verilir.

4.2.1.4.2.3. Meslek Ahlak Kuralları

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 67. maddesinin k bendinde, iç denetçilerin uyacakları etik kurallarının İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirleneceği hüküm altına alınmış, ayrıca, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde iç denetçilerin İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu, bu standart ve kuralların da uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirleneceği ifade edilmiştir.

Bu çerçevede, meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA), meslek ahlak kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulmuştur.

Meslek ahlak kuralları; İç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili 'İlkeler' ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan 'Davranış Kuralları'ndan olmak üzere 2 başlıkta toplanmıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 67 inci maddesi ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesi gereğince, iç denetçiler, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca yayımlanmış Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları aşağıda ayrıntıları verildiği şekli ile ilke ve davranış kurallarına uyması zorunludur.

4.2.1.4.2.3.1. İlkeler

İç denetçilerden aşağıdaki ilkelere uymaları beklenir.¹¹³

Dürüstlük;

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

¹¹³ Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Kamu İç Denetçileri Derneği İnternet Sitesi, http://www.kidder.org.tr/php/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=67, (01.06.2008).

Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık;

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

Gizlilik;

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

Yetkinlik (Ehil olma);

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

4.2.1.4.2.3.2. Davranış Kuralları

İç Denetçilerin davranış kuralları şu şekilde belirlenmiştir.¹¹⁴

Dürüstlük;

İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

- Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket eder.
- Hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapar.
- Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmez.
- İdarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunur.
- Aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurur.

¹¹⁴ Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, a.g.e., s.5.

-

Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık;

İç denetçiler:

- Görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdır.
- Bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur.
- Bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur.
- Denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur.
- Denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar (sonuçlar yalnızca elde edilen kanıtlara dayalı olmalı ve denetim standartlarına uygun olarak birleştirilmelidir).
- Değerlendirmelerinde tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Bu durum, idarenin çıkarlarıyla çatışabilecek faaliyet veya ilişkiler için de geçerlidir.
- Denetçinin profesyonel yargılama yapmasını zedeleyen veya zedeleyebilecek hiçbir menfaat kabul etmez.
- Bildikleri halde açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun sıhhatini bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.

Gizlilik;

İç denetçiler:

- Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı olur. Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir.

- Sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz.

Yetkinlik;

İç denetçiler:

- Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir.
- İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir.
- Kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.

4.2.1.5. İç Denetçiliğin Sona Ermesi

İç denetçilik görevinin sona ermesi 3 temel şarta bağlanmıştır. Bunlar;

- İç denetçinin kendi isteği ile ayrılması,
- Başka bir göreve atanması veya seçilmesi,
- İç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu raporla bağlanması ve bu raporun Kurul tarafından görüşülerek sertifikasının iptal edilmesi

İç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu raporla bağlanması ve bu raporun İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından görüşülerek sertifikasının iptal edilmesi durumunda talepleri aranmaksızın kurumlarında, kariyerlerine veya mesleklerine uygun kadrolara atanırlar ve yeniden iç denetçi olamayacaklardır. Bu durum dışında iç denetçilerin kendi istekleri dışında görevleri dışında başka görevlere atanamayacakları İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikle düzenleme altına alınmıştır.

Düzenlemenin yönetmelik ile yapılmış dahi sona erme koşullarının detaylandırılmaması, üst yönetici ile ayrıma düşen iç denetçiliğin mesleki güvencesi konusunda bir belirsizlik oluşturabileceği düşünülmektedir.

4.2.2. İç Denetim Birimi

İç denetçi sayısının beşten fazla olması halinde bulunulan kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü alınmak üzere, üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi kurulabilmektedir. İç denetim biriminin kurulması durumunda iç denetçilerden biri koordinasyondan sorumlu başkan olarak görevlendirilmektedir.

İç denetim birimi ilgili yönetmeliklerini de göz önünde bulundurmak suretiyle kendi yönergelerini hazırlayabilirler. Yönergede plan ve program harici iç denetçilere yaptırılacak danışmanlık ve benzeri görevlerin nitelik ve süreleri standartlara uygun olarak açıkça belirtilir.

İç denetim birimi, iç denetçiler arasında koordinasyonu sağlama, birim faaliyetleri konusunda üst yönetici bilgilendirme, kurul kararlarının uygulanmasında ortaya çıkan tereddütleri Kurulun bilgisine sunma görevleri bulunmaktadır.

4.2.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç denetim Koordinasyon Kurulu'nun yapısı ve görevlerine kısaca değinmekte fayda görülmüştür. Kurulun yapısı ve görevleri İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğinde yer almaktadır.

4.2.3.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yapısı

Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dâhil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların ilgili yönetmeliklerinde belirtilen görevleri

yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yapısı itibari ile Maliye Bakanlığı'na bağlı olması ve asli görev haricinde tutulan bir görevlendirme olması bazı eleştirilere neden olmaktadır.

4.2.3.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 6 ıncı maddesine göre aşağıdaki görevleri yürütür.

- a)İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b)Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- c)Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- d)Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- e)Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

f)İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.

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

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

i)İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

j)İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

k)İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

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

4.3. TÜRKİYE'DE KAMU İÇ DENETİM SÜRECİ

Türkiye'de kamu iç denetim çalışmaları, iç denetçiler tarafından önceden belirlenmiş bir süreç takip edilerek yapılmaktadır. Söz konusu sürece ait safhalar ilerleyen bölümde konu başlıkları şeklinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Denetçi planlama aşamasında iç denetimini yapacağı idareyi tanıyarak idarenin yapısından kaynaklanan riskleri tespit eder. İkinci aşamada ise muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısının ve iç kontrol çalışmalarının tanınmasına ilişkin kontrol testlerini uygular ve denetim riskinin bir diğer unsuru olan kontrol riskini belirler. Denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçümlemek amacıyla yaptığı değerlendirme işleminden sonra muhasebe işlemlerinin ve belgelerinin doğruluğunu ve dürüstlüğünü araştırmak üzere maddilik testlerini uygular ve tespit etmiş olduğu riskleri de göz önüne alarak çalışmalarının güvenilirliğini belirlemek üzere ortaya çıkaramama riskini belirler. İç denetçi yıllık olarak ya da ara dönemler itibari ile uygulamış olduğu denetim planı

kapsamındaki bu denetim prosedürlerinden elde etmiş olduğu kanıtları bir araya getirip yorumlayarak mesleki yargısını oluşturduğu denetim raporlarını düzenler.¹¹⁵

4.3.1. İç Denetimin Planlaması

İç denetim planı; iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynakları içerecek şekilde, birim yöneticileriyle görüşülerek ve Kurulca hazırlanan iç denetim stratejik planı da dikkate alınarak, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilmek koşulu ile üç yıllık dönemler için hazırlanır.

Denetim planının amacı denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirleyerek denetim faaliyetini zamanlamaktır. İç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda denetim kapsamının ve işlemlerinin genişletilmesi zorunluluğu ortaya çıkabilir. Denetim planlamasındaki ikinci adım, planlanan denetim faaliyetlerinin ayrıntılı ve yazılı olarak programlanmasıdır. Bu programda her bir denetim sahası için uygulanacak denetim işlemleri sırası ile bölümlenerek iş bölümü yapılır.¹¹⁶

İç denetim, kurumun karşı karşıya olduğu riskler esas alınarak hazırlanan risk odaklı iç denetim plan ve programı çerçevesinde yapılır. Denetim faaliyeti için kapsamlı bir risk analizi yapılması için kamu idaresinin hedefleri, faaliyetleri, varlıklarını etkileyebilecek unsurlar ve kamu idaresi harcama biriminin bütçe büyüklüğü de dikkate alınır.

Yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, üst yöneticinin önem riskli gördüğü hususlar yüksek risk içerebileceğinden, denetim programına öncelikle alınır.

¹¹⁵ H. Donald Taylor, G.William Glezen, **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, Sixth Edition, New York: John Wiley&Sons, Inc. 1994, s.335.

¹¹⁶ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, Bursa: Alfa Akademi, 2004, s.62.

4.3.2. İç Denetim Programı

Risk analizleri sonrasında denetlenmesi düşünülen riskli alan ve konular denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticilerle ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu bir iç denetim programı hazırlanır. Bir yıllık süreyi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek, zaman çizelgesine bağlanır. Hazırlanan iç denetim programı üst yöneticinin uygun görüşüne sunulur. Üst yöneticinin onay vermesi durumunda belirlenmiş zamanlarda dikkate alınarak iç denetim başlama aşamasına gelir.

4.3.3. İç Denetime Hazırlık ve Başlama

İç Denetim faaliyetlerine başlamadan önce ön çalışma yapılmaktadır. Ön çalışmada iç denetçiler görevlendirildikleri konu ile ilgili gerekli inceleme ve araştırmaları yaparak denetim amaç ve kapsamını ve denetimin konusuna göre de mevcut risk ve kontrollere göre toplantı, anket, yerinde gözlem vb. yöntemlere başvurur.

4.3.3.1. Toplantı

İç denetçiler, iç denetime başlanılmadan ve iç denetim bitirildikten sonra olmak üzere toplantı yapabilir. Başlamadan önce yapılan toplantı da ilgili birimin yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amacı, kapsamı, denetimde kullanılacak yöntemler, tahmini denetim süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim sonuçlarının raporlanması konularını görüşür. Ayrıca denetlenen birimin talep etmesi halinde danışmanlık faaliyetinin mahiyeti de görüşülür.

İç denetim sonunda yapılan toplantı da ise hazırlanan rapor taslağı ve varsa diğer değerlendirme hususları ele alınarak birim yöneticilerinin itirazları dinlenir.

4.3.3.2. Anket

Anket, denetimine başlanılacak birim ve kamu harcama süreçleri konusunda ön bilgi edinilmesini sağlayacak bir yöntemdir. Ancak sorulan soruların belirli kıstaslar içerisinde kalması nedeniyle idare hakkında ayrıntılı bir bilgi almak mümkün olmamaktadır. Denetim öncesinde mali süreçler içerisindeki personelin işleyişi ve bakış açısı hakkında bilgi edinilmesini sağlamaktadır.

4.3.3.3 Yerinde Gözlem

Yerinde gözlem kamu harcama süreci işleyişinin gözlemlenmesinden oluşmaktadır. Bu süreçte harcamaya ilişkin kanıtlayıcı evraklarının hazırlanması, verilerin yazılım sistemlerine girilmesi, imza ve onay süreçleri, mal ve hizmetlerin teslim alımı, yapım işlerinin kabulünün takibi ve gözlemlenmesi sorunların kaynağında çözülmesini sağlayacaktır.

4.3.4. Denetimin Yürütülmesi

İç denetçi, yıllık denetim programında ve bireysel denetim planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için, risk ve kontrol değerlendirmelerinde tespit edilen hususlarla ilgili olarak yeterli ve güvenilir bilgi ve belgeleri elde etmek, incelemek ve değerlendirmekle yükümlüdür. Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanacak testler, iç kontrol uygulamalarının yeterliliğine dair değerlendirme yapılabilmesine de olanak verecek şekilde tasarlanmalı, en riskli alanlara öncelik verilmelidir.

Kontrollerin test edilmesi aşamasında denetim hedeflerini destekleyici kanıtlar toplamak amacıyla çeşitli denetim prosedürleri uygulanır. Bu prosedürler denetçinin faaliyetler ve denetlenen alanlar hakkında bilgi sahibi ve fikir sahibi olmasını sağlar. İç denetçi denetimi gerçekleştirirken gerekli gördüğü taktirde tekniklerin hepsini ya da birkaçını kullanabilir. Denetçi bu yöntemler yardımı ile kanıt toplarken denetlediği faaliyete ilişkin tüm belgeleri inceleyebileceği gibi gerekli gördüklerinden örnekleme yaparak faydalanabilir.¹¹⁷

¹¹⁷ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, No:457, 1999, s.7.

4.3.5. Denetim Sonuçlarının Yönetime Bildirilmesi

Titiz bir çalışma sonucunda hazırlanmış ve iyi yapılandırılmış iç denetim raporları iç denetim faaliyetinin etkisini yansıtacak güçlü bir araçtır. Raporlar vasıtasıyla üst yönetim iç denetim faaliyeti sonuçlarını öğrenir, eksiklikleri yönünde yönetim politikalarını geliştirir. Bu bağlamda denetim raporlarının özü bilgilendirme, ikna ve sonuçlar elde etme unsurlarından oluşur. İç denetim bölümü raporlarında bu çerçevede sırasıyla denetim bulgularına açık ve sade bir şekilde yer vermelidir. Tespit etmiş olduğu aksaklıkları geçerli ve ikna edici kanıtlarla desteklemelidir. Son aşamada ise geliştirilmesine gerek duyduğu aksayan noktalar hakkında yönetimi karar almaya yönlendirmelidir.¹¹⁸

İç denetçilerin iletişim becerisi kapsamında raporlamaya ayrı bir önem vermesi gerekir. Çünkü iç denetim raporları, iç denetim ile üst yönetim arasındaki en temel iletişim kaynağıdır. Raporlar, raporlama tekniğine uygun olarak açık ve anlaşılabilir olmalı, sadece problemi ortaya koyan değil, çözümünü de sunan bir tarzda olmalıdır. Etkin bir raporlama, daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Fakat şu bir gerçektir ki, raporlama zayıf olursa, iyi bir denetim çalışması değerini yitirebilir. Bu nedenle, raporlama iç denetçilerin en önemli işlerinden biridir.¹¹⁹

4.3.5.1. Rapor Çeşitleri

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından raporlamaya ait bazı standartlar oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede iç denetçi tarafından hazırlanabilecek 3 temel rapor Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği'nde sayılmıştır.¹²⁰

Bu raporlar;

-Denetim Raporu

¹¹⁸ Ali Rıza Eşkazan, "İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması", **İç Denetim**, Sayı:8, (Yaz 2004), s.32.

¹¹⁹ Eşkazan, a.g.e., s.32.

¹²⁰ Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmelik, Kamu İç Denetçileri Derneği İnternet Sitesi, http://www.kidder.org.tr/php/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=67, (01.06.2008).

-İnceleme Raporu

-Birim Faaliyet Raporu'dur.

Taslak Denetim Raporunun Hazırlanması ve Gönderilmesi: Kapanış toplantısında denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi esas rapordan önce bir taslak rapor hazırlar. Bu taslak rapor belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine verilir ve ilgili idare tarafından cevaplandırıldıktan sonra iç denetçiye verilir. bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir. İç denetçi verilen cevapları değerlendirmek suretiyle raporunu hazırlar.

4.3.5.1.1. Denetim Raporu

İç denetçiler tarafından yapılan her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda düzenlenmektedir.

Denetim raporuna ait raporlama ilkeleri Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği'nde şu şekilde düzenlenmiştir.

-“Raporda denetimin amacı, kapsamı ve elde edilen sonuçlar ile denetçi kanaati belirtilmelidir.

-Rapordaki ifadeler doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı ve tam olmalıdır.

-Raporda, ilgili yöneticilerin beklentileri, algulamaları ve ihtiyaçları dikkate alınmalıdır.

-Daha önce rapor edilmiş tespit ve tavsiyeler varsa bunlara ait bilgilere raporlarda yer verilebilir.

-Her raporun bir özeti düzenlenmelidir.

-Rapor sunulmadan önce tamlık, doğruluk, uygunluk ve okunabilirlik açısından gözden geçirilmelidir.

-Raporlar tespit edilen risklerin önemi ve alınacak önlemlerin ivediliği gibi konular gözetilerek idareye değer katacak optimum bir zaman içerisinde sunulur. İşin niteliğine göre ihtiyaca hizmet edeceği düşünülen ve zamanlama gereği öncelikle bildirilmesi gereken hususların varlığı halinde esas rapor düzenlenene kadar ara raporlar düzenlenebilir.

-Denetçi kanaatinin oluşmasına dayanak teşkil eden belgeler rapora eklenmelidir.

-Yapılan denetimler esnasında tespit edilen iyi uygulama örnekleri raporlarda ayrı bir bölümde gösterilmelidir.

-Raporlar denetlenen birim, üst yönetim, iç denetim birimi gibi sunulacak merciler dikkate alınarak ihtiyaca uygun sayıda düzenlenmeli ve gönderileceği yerler dağıtım listesinde gösterilmelidir.

-Nihai raporun önemli bir hata veya eksiklik içerdiği sonradan anlaşılırsa; iç denetim birim yöneticisi, ilgili iç denetçi tarafından yazılan düzeltilme notunu, dağıtım yapılan bütün taraflara iletmelidir.

-Denetim raporlarında, denetimin "Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığı" belirtilmelidir. Ancak bu ibarenin kullanabilmesi için, iç denetim birim/faaliyetinin 1312 No'lu standart kapsamında kalite geliştirme programı değerlendirmesinin yapılması ve değerlendirme sonucunda standartlara uygunluğunun teyidi gerekir. Denetim görevinin yürütülmesi esnasında söz konusu Standartlara aykırılıkların ortaya çıkması halinde ise tam olarak uyulmayan standartlar, aykırılık sebepleri ve aykırılığın göreve etkisi özel durum açıklaması olarak raporda belirtilmelidir.

-Raporların düzenlenmesi, sunulması ve saklanmasında gizlilik ilkesi gözetilir.

Raporlama ilkeleri birlikte Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği'nde rapor yazım ilkeleri ise;

Doğruluk: Raporun gerçeklere dayanmasını ifade eder. Bu amaçla rapora ait bilgiler, çalışma kâğıtları ve denetim bulgularının yer aldığı denetim dosyasından elde edilir.

Tarafsızlık: Gözlem, tespit, sonuç ve önerilerin gerçeğe dayalı, çarpıtmadan uzak ve önyargısız olarak ortaya konulmasını ifade eder.

Açıklık: Raporun yeterli bilgiyi anlaşılır şekilde ortaya koymasını ve gereksiz teknik ifadelerden kaçınılmasını ifade eder.

Ölçülebilirlik: Yapılan testlerin, örneklemelerin ve yorumların mümkün olduğunca karşılaştırılabilir ve rakamsal olarak ortaya konulabilir olmasını ifade eder.

Kısalık (Öz): Uzun anlatımdan ziyade konunun anlaşılabilir kısalıkta ortaya konulmasını ifade eder.

Yapıcılık: Raporda kullanılacak ifade biçimi ve yapılan vurguyla ilgili olup, kişileri ve geçmişi eleştirmekten ziyade, sistemi değerlendiren ve iyileştirmeye yönelik ifadelerin seçilmesini kapsar.

Tamlık: Raporun ayrıca bir açıklama ya da sözlü yorum gerektirmeyecek şekilde yazılmasını ifade eder.

Zamanlılık: Raporun idareye değer katacak optimum bir zaman içerisinde düzenlenmesi ve sunulmasını ifade eder.

Kararlılık (Çözüm): Raporun yapılan tespitler doğrultusunda, neyin nasıl düzeltilebileceğini gösteren önerileri içermesini ifade eder.” şeklinde düzenlenmiştir.

4.3.5.1.1.1. Raporun Kapsam ve Biçimi

İç denetçiler tarafından hazırlanan raporlar çeşitli kısım ve bölümlerden oluşmaktadır. Bu konuda da İç Denetim Koordinasyon Kurulu standartlar getirmiştir. Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği' de yer alan kısımlar şunlardır;

Rapor kapağı: Raporun birinci sayfası kapaktır. Rapor kapağında aşağıdaki hususlara yer verilir;

- İç denetim biriminin adı,
- Denetlenen birim/konu adı,
- İç denetçi ya da denetçileri ile varsa denetim gözetim sorumlusunun adları,
- Rapor numarası,
- Rapor tarihi.

Rapor sunumu: Bir sayfayı geçmeyen rapor sunumu rapor kapağının ardında yer alır. Bu sunumda aşağıdaki hususlara yer verilir;

- Raporun kime hitaben yazıldığı,
- Rapor tarihi,
- Denetimin türü,
- Denetimin dönemi, konusu ve kapsamı,
- Denetimin “Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığı" ifadesi veya bu Standartlara aykırılıklar söz konusu ise tam olarak uyulmayan standartlar, aykırılık sebepleri ve aykırılığın göreve etkisinin belirtildiği özel durum açıklaması,

- Nihai raporun, taslak rapordan sonraki görüşmeler ve toplantılarda (kapanış toplantısının tarihi de verilebilir) ele alınan yorum ve cevapları da içerdiği bilgisi,
- Raporun tebliğinden itibaren süre öngörülerek izleme sürecinin başlayacağını ve bu evrede sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğinin izleneceğinin belirtilmesi,
- Denetim sonucunda ulaşılan; “yeterli”, “düzeltme/iyileştirme gerektiriyor” ya da “yönetimin dikkatini gerektiriyor” gibi somut görüş ifadeleri,
- İsteğe göre denetlenen birim personeline sorumluluk anlayışları ve sağladıkları bilgiler nedeniyle “teşekkür notu”,
- Denetime katılan her bir denetçinin adı ve imzası.

Dağıtım listesi: Denetlenen birimler, üst yönetici, iç denetim birim yöneticisi gibi raporla ilgili gerekli tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek seviyedeki kişilerin unvanları ile adreslerini içeren bilgilere yer verilen dağıtım listesi rapor sunumunun ardında yer alır.

Rapor özeti: Raporun önemli bilgilerini içerecek rapor özetinde aşağıdaki hususlara yer verilir;

- Denetimin hukuki çerçevesi, amacı, kapsamı ve yönteminin açıklandığı “Tanıtım” bölümü,
- Tespit edilen riskler, varsa risk kodu, anahtar bulgular ve risk seviyelerinden oluşan “Risk Değerlendirmesi” bölümü,
- Denetim bulguları, öneriler, yönetimin cevabı ve eylem planından oluşan “Denetim Bulguları ve Öneriler” bölümü,
- Denetlenen birimin cevaplarını içeren “Rapora Cevap ve Eylem Planı” bölümü,

- Bulgu ve öneriler ile rapora verilen cevap ve eylem planı kapsamında uzlaşmaya varılamayan hususlar ve bunlara ilişkin denetçinin nihai değerlendirmelerini içeren “Uzlaşılamayan Konular” bölümü,
- Denetlenen birimle ilgili “Güçlü ve Zayıf Yönler” bölümü.

Rapor Metni

Rapor metni asgari olarak aşağıdaki hususları içerir;

- Görevin amaç ve kapsamı ile denetlenen birim hakkındaki kısa bilgilerin açıklandığı “Tanıtım” bölümü,
- Rapora alınmasına lüzum görülen her bir bulgu için “Bulgular” bölümü altında aşağıdaki alt bölümler;
 - Önem derecesine göre sınıflandırılan bulguların ortaya konulduğu “Tespit” bölümü,
 - Bulgunun kaynağını ortaya koyan “Nedenler” bölümü,
 - Kurumun karşı karşıya olduğu riskleri ve bu risklerin etkilerini gösteren “Riskler ve Etkiler” bölümü,
 - İlgili mevzuat, standart ve iyi uygulamalar çerçevesinde olması gerekenin açıklandığı “Kriterler” bölümü,
 - Denetim sonuçlarına ilişkin tavsiyeleri içeren “Öneriler” bölümü,
 - Denetlenen birimin verdiği cevaplar ile eylem planını içeren “Rapora Cevap ve Eylem Planı” bölümü,
 - Bulgu ve öneriler ile rapora verilen cevap ve eylem planı kapsamında uzlaşmaya varılamayan hususlar ve bunlara ilişkin denetçinin nihai değerlendirmelerini içeren “Uzlaşılamayan Konular” bölümü,

Ekler: Raporda yer verilen tespit, örnekleme ve testleri destekleyen belgelerin birer örneklerine rapor ekinde yer verilir. Ekler numaralandırılır ve önüne bir ek listesi konulur.

4.3.5.1.2. İnceleme Raporu

İnceleme raporlarının kapsam ve biçimleri ile hangi durumlarda düzenlenmeleri gerektiği Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği'nde açıklanmıştır. Bunlar;

Danışmanlık faaliyetleri sonucunda düzenlenecek rapor

İç denetim birim yönergelerinde belirtilen alanlarda ve üst yöneticinin onayıyla, tanımlanmış iş programına uygun olarak yürütülen danışmanlık faaliyetleri sonucunda inceleme raporu düzenlenir.

Bu raporda aşağıdaki bilgilere yer verilir;

- Görevin amacı, niteliği, kapsamı, danışmanlık hizmetini talep edenlerin beklentileri ve görev süresi,
- Görevin yıllık program kapsamında mı, yoksa program dışı bir talep üzerine mi yapıldığı,
- Yapılan çalışma ve analizler, kullanılan yöntemler, alınan uzman tavsiye ve yardımları,
- Görev sonucunda yapılan tespit ve değerlendirmeler ile kanaat ve tavsiyeler,
- Görev kapsamı dışında kalmakla birlikte iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine ilişkin tespit edilen ve üst yönetime bildirilmesi gerekli görülen sorunlar,
- Görev sırasında elde edilen ve daha sonraki denetimlerde değerlendirilebilecek risk ve kontrol bilgileri,

- Genel değerlendirme ve sonuç.

Acil ve özel durumlarda ara raporlama yapılabilir. Ancak, ara rapor verilmesi, görev sonunda inceleme raporu düzenlenmesi gereğini ortadan kaldırmaz. Danışmanlık faaliyeti sonucunda düzenlenen raporlar iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunulur. İç denetim birimi, danışmanlık hizmeti talep edenlerle mutabık kalındığı ölçüde, görev sonuçlarını izlemelidir.

Usulsüzlük ve yolsuzluk bulgularına ilişkin rapor

Denetim sırasında tespit edilen usulsüzlük ve yolsuzluklara ilişkin bulguların üst yöneticiye intikal ettirilmesi ile iç denetim birimine intikal eden ihbar ve şikâyetlerde yer alan iddiaların incelenmesi sonucunda inceleme raporu düzenlenir. Raporda aşağıdaki bilgilere yer verilir;

- Usulsüzlük ve yolsuzluklara ilişkin bulgular, deliller ve diğer bilgiler,
- Bilgisine başvuru alanların açıklamaları,
- Usulsüzlük ve yolsuzluğun niteliği ve boyutu,
- Tespit ve değerlendirmeler çerçevesinde varılan sonuçlar, tavsiyeler, alınması gereken önlemler ve yapılması gereken diğer işlemler,
- İnceleme konusuyla bağlantılı olarak tespit edilen ve denetim programının hazırlanmasında değerlendirilebilecek risk ve kontrol bilgileri ile bunlara ilişkin denetçi görüşü.

Düzenlenen raporlar iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunulur. İç denetim birim yöneticisi raporun ilgili diğer mercilere iletilmesinden sorumludur.

İç denetim birimi, rapor üzerine yapılan işlemleri ve sonuçlarını izler. Suç teşkil eden fiillere ilişkin raporların yetkili mercilere sunulmasıyla ilgili olarak mevzuatta öngörülen özel hükümler saklıdır.

Araştırma ve incelemelere ilişkin raporlar

Yıllık denetim programı ile program dışı münferit görevlendirmeler uyarınca veya iç denetçiler tarafından resen yapılan inceleme ve araştırmalar sonucunda inceleme raporu düzenlenir.

İç denetçiler tarafından,

- Uluslararası standartlar ile en iyi uygulama örneklerinin incelenmesi neticesinde ulusal mevzuatın geliştirilmesine yönelik değerlendirme ve önerilerin,
- İç denetim, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçleri gibi konulara ilişkin mesleki ve bilimsel çalışmaların,
- Kamuda yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için alınacak önlemler ve yapılması gerekenlere ilişkin önerilerin,
- İlgili mercilere iletilmesi için inceleme raporu düzenlenir.
- Araştırma ve incelemelere ilişkin raporlarda aşağıdaki bilgilere yer verilir;
- Konu hakkındaki temel bilgiler,
- Araştırma veya incelemenin niteliği ve kapsamı,
- İlgili mevzuat, standart ve kriterler,
- Yapılan analizler, kullanılan yöntemler,
- Konu hakkında bilgisine başvuru alanların görüş ve düşünceleri,
- Yapılan değerlendirmeler,
- Varılan sonuç ve öneriler,
- Gerek görülen diğer hususlar.

İç denetçiler, yaptıkları inceleme ve araştırmalar sonucunda düzenledikleri raporları iç denetim birimine sunarlar. İç denetim birim yöneticisi, araştırma ve inceleme raporlarının ilgili mercilere iletilmesinden sorumludur.

4.3.5.1.3. İç Denetim Faaliyet Raporu

İç denetim faaliyet raporu, iç denetim faaliyetleri sonucunda yıllık olarak düzenlenir. Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği'ne göre raporda şu bilgilere yer verilir;

- Program dışı yapılanlar da dahil tüm denetim faaliyetleri,
- Denetimlere ilişkin önemli tespit ve öneriler,
- Önerilerden onaylanmayan ve uygulanmayanlar ile onaylanmama ve uygulanmama nedenleri,
- Danışmanlık hizmetlerine ilişkin bilgiler,
- İç denetçilerin eğitimine ilişkin bilgiler,
- İç denetim biriminin performansına ilişkin bilgiler,
- İdarenin yönetim ve kontrol sistemine ilişkin genel değerlendirme, önemli riskler, sorunlar ile öneriler,
- Kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde iç ve dış değerlendirmelere ilişkin bilgiler,
- Üst yönetici ve varsa yönetim kurulunun talep edeceği başka konular,
- Diğer faaliyetler.

4.3.5.2. Raporların Sunulması ve İzlenmesi

Denetim raporları işe ait amaç ve kapsam ile uygulanabilir sonuçları, sorumlulukları ve denetlenen birimlerce alınacak tedbirleri de içerecek şekilde İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde hazırlanır.

İç denetçi tarafından yapılan önerilerin izlenmesi, denetlenen birim yöneticilerinin temel sorumluluklarını azaltıp azaltmayacağı sorusunu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, izleme görevi iç denetçiye bir yandan yaptığı önerilerin peşini bırakmamasını gerektirirken, diğer yandan denetlenenlerle iyi ilişkilerini sürdürmesini önleyebilir. Bu nedenle, denetçi raporunu teslim ettikten sonra, sorulara cevap vermek ve bir sonraki denetim görevinde durumu tekrar gözden geçirmekten başka bir rol almamalıdır. Üst yönetim düzeltici önlem alınmasına gerek olup olmadığına karar verebilir. Üst yönetim bazen denetim önerilerine bağlı gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını sağlamak için denetçinin izleme rolünü en iyi araç olarak görebilir. Önemli veya tehlikeli bir duruma ilişkin önerilerin uygulanıp uygulanmadığını incelemek için yönetim iç denetçiye bu görevi verebilir veya denetçi yönetimden ara denetim izni isteyebilir. Önerilerin izlenmesi ve gerekli düzeltici önlemlerin alınması sorumluluğu denetlenen birimin bir üst birim yönetimine ait olmalıdır. Düzeltici önlemlerin alınmasına ilgili birim tarafından başlanır ve sonuçlar üst yönetime ve iç denetim bölümüne gönderilir. Bir sonraki denetimde denetçi tarafından önlemlerin yeterli ölçüde alınmadığının görülmesi halinde, sorun üst yönetime bildirilir.¹²¹

İç denetçi, denetim raporunu, belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere, denetime tabi tutulan birim yöneticisine verir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda iç denetçi ile denetlenen birim yöneticisi arasında anlaşmazlık varsa, iç denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna dahil eder. Risklerin önem ve düzeyi konusunda iç denetçi ile denetlenen birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu cevaplandırarak iç denetçiye gönderir. İç denetçi raporunu, idarenin cevapları ve rapor özetini de ekleyerek üst yöneticiye sunar. Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra gereği için raporda belirtilen birimlere

¹²¹ Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No.251/171, 1982, s.89-91.

verilir. Denetim raporunda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir.

Kamu harcamalarının denetimi sırasında yapılan tespitlerde iç denetçinin üst yöneticiye bağlı olması ve raporu üst yöneticiye sunması, aynı zamanda raporun gereklerini yapma sorumluluğunun üst yönetici de olması, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun üst yöneticiye güven duyduğunu işaret etmektedir.

İç denetçi ile idare arasında oluşacak görüş ayrılıkları üst yönetici tarafından çözülür. Üst yönetici ile iç denetçi arasında görüş ayrılıkları olması halinde ise durum anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kuruluna iletilir. Kamu harcama sürecinde mevzuata aykırı bir durum veya usulsüzlük tespiti durumunda sicil amiri konumundaki üst yönetici ile görüş ayrılığına düşen iç denetçinin konumu da bu çerçevede sorgulanmaktadır.

4.3.5.3. İç Denetim Raporlarına Dayanılarak Yapılacak İşlemler

İdari birimlerce rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri, iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

SONUÇ

Kamu harcamalarında yaşanan gelişim, beraberinde getirdiği kaynak sorunu, Türkiye’de etkinlik ve verimlilik kavramlarının ele alınmasına neden olmuştur. Kamu harcamalarında etkinlik ve verimliliğin sağlanması gereklilik halini almıştır. Bu hedefin gerçekleştirilmesindeki esas kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması ve bu bağlamda harcamanın denetimidir.

Kamu harcama denetimi, iç denetim faaliyeti olan idarelerin tüm faaliyet ve işlemleri, süreçleri denetiminin alt unsurudur. Bu anlamda iç denetim sadece harcama sonrasında uygunluk denetimini değil bununla birlikte kamu harcamalarında etkinliği sağlayan genel esasların denetimini ve süreçte yer alan personelin ve sistemin performans ölçümlerini de gerçekleştirmektedir.

İç denetiminde kamu harcamalarında hatalar ve usulsüzlükler ve hedeflere ulaşma konusunda olası problemlerin henüz oluşmadan önlenmesi birincil amaçtır. Bunların önlenmesinde öncelikle kural, kurum ve işleyiş boyutunda daha rasyonel düzenlemelerin önleyiciliği hususu önemlidir. İç denetiminin olduğu bir süreçte, bulunan dönemde hesap edilmeyen veya hesap edilse dahi bilgisizlik, dikkatsizlik, hata, kasıt vs. durumlarla konusu suç teşkil eden durumlara öncesinde önlem alınabilecektir. Bu yönleri ile iç denetim, kamu harcamalarındaki geleneksel denetimden ayrılmaktadır.

Geleneksel denetim kamu harcamalarına yönelik denetim yapmakla birlikte bunun bazı teftiş ve denetim birimleri hariç olmak üzere çok sınırlı kaldığı anlaşılmaktadır. Kamu harcamalarına ilişkin mali denetim harcama sonrasında Maliye Bakanlığı denetim elemanları (Maliye Müfettişleri, Bütçe Kontrolörleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Muhasebe Denetmenleri) tarafından biribiri ile koordinasyon olmaksızın gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığı dışındaki teftiş ve denetim birimlerinde ise genellikle idari teftişlerle yolsuzluk ve usulsüzlüklere, şikâyet ve ihbarlara yönelik olarak yürütülen inceleme ve soruşturmalardan oluşmaktadır.

Geleneksel denetim büyük ölçüde soruşturmaya dönük olup, kusurlu hareketleri zamanında ortaya çıkararak düzeltici önlemlerin alınmasını tam olarak sağlayamamaktadır. Genellikle sorun ortaya çıktıktan sonra sorumluları cezalandırma yöntemini tercih etmektedir. Yöneticiler, denetim yoluyla yönetimi geliştirmeyi benimsememektedirler. Bu nedenle, denetim sonuçlarına göre aksaklıkları düzeltecek önlemler de gereken biçimde alınmamaktadır. İç denetimde ise kamu harcamalarında etkinlik için kuruluşların amaçları ve planları ile mevcut uygulamaları karşılaştırarak aksaklıkları zamanında ortaya çıkaracak ve düzeltici önlemlerin alınmasını sağlayacak biçimde düzenlemelere gidildiği görülmektedir. Geleneksel denetimde ön planda olan soruşturma yetkisi, iç denetim mekanizmasında bulunmadığı onun yerine idareye rehberlik etme görevinin geleneksel denetime göre ön plana çıkarıldığı görülmektedir.

İç denetçilerin görevleri arasında soruşturma yetkisinin bulunmamasına yönelik bazı eleştirilerde getirilmektedir. Rehberlik ve yaptırım aynı zamanda uygulandığında caydırıcı bir etkiye sahip olduğu ifade edilmektedir. Denetim süreçleri hem rehberlik eder, hem de eksik, hatalı, usulsüz işlemlerin düzeltilmesini ve bu işlemleri gerçekleştirenlerin yaptırımla karşılaşmasını sağlar. İç denetçi bulunduğu kamu idaresinde konumu itibari ile yaptırımı uygulayan veya uygulanacak yaptırıma ilişkin öneri raporunu yazan kişi olarak değil, kamu zararının tespitini yapan ve bu tespit edilen hususları üst yöneticiye yazdığı raporlarla bildiren kimse olarak öngörülmektedir. Üst yönetici, iç denetim birimi tarafından mevzuata aykırı bir durum veya kamu zararı bilgisine ulaştıktan sonra iç denetçi dışında, sorumluların tespiti ve cezai yaptırımı için incelemeci tayin edecektir. Bu durum sürecin uzamasına neden olmakta usulsüzlüğe etkili müdahaleyi engellemektedir. Usulsüzlük veya benzeri bir durumda harekete geçmeyen, incelemeci atamayan üst yöneticinin durumu ile ilgili belirsizlikler olduğu düşünülmektedir. Ancak, üst yöneticinin yapılan tespitlerle ilgili olarak incelemeci atanmaması durumu ve denetimi yapılacak birimi denetimde bağımsızlık ilkesi gereği iç denetçinin tayin etmesi, etkin bir İç Denetim Koordinasyon Kurulu yapısı ile aşılabileği önerilmektedir.

İç denetçilerin görevlerine dördüncü bölümde değinilmiştir. Madde metninden de görüleceği üzere, yasal uygunluk denetiminin yanı sıra, idarelerin yönetim ve kontrol yapılarının değerlendirilmesi, kaynakların elde edilmesi ve kullanımında

ekonomiklik, verimlilik ve etkililik konusunda incelemeler yapılması ve önerilerde bulunulması, stratejik planlar ve performans programlarının oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve hedeflerden sapmaların değerlendirilmesi, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetiminin yapılması ve bu konularda önerilerde bulunulması, denetim sonuçlarına göre iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunulması, hususlarına yer verilmektedir. Söz konusu maddeler mevzuatın uygulanmasının yanında, mevzuatın oluşturulmasına, geliştirilmesine, yönetimin iyileştirilmesine önem veren bir anlayışı ifade etmektedir.

Kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında bu görevlerin madde madde incelemesinin yerinde olacağı düşünülmüştür. Yönetim ve kontrol yapılarının değerlendirilmesi, organizasyon ve personel yapısı ile fiziki, teknik, mali ve finansal yapıların bir bütün olarak hedefler ve amaçlara ulaşmadaki rolleri ve kapasiteleri açılarından ele alınmasını içermektedir. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunurken, idarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğu denetlenmekte, dolayısıyla denetim hem performans çerçevesinde ele alınmakta, hem de denetimin ekonominin genel yapısı, hedefleri ve işleyişi çerçevesinde bir bütünlük içerisinde, daha uzun vadeli ve geniş açılı bir perspektifle gerçekleştirilmesi amaç edinilmektedir. Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve önerilerde bulunmak işleyişe ilişkin denetimi, yönetim ve denetimin iş süreçlerinin denetimini yapmayı ve bu konularda önerilerde bulunmayı içermektedir. Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmeye yönelik önerilerde bulunmanın bir görev olarak ele alınması da önem arz etmektedir. Çünkü bunun yapılabilmesi için, işin bir bütün olarak kavranması ve üzerinde öneride bulunabilecek düzeyde bir birikimin gerekmesi bir yana, bu yönde bir iradenin, bakış açısının olması, bir çabanın istenmesi de yeni bir anlayışı ifade etmektedir.

İç denetim mekanizması ile yönetimin denetlenmesinden, denetimin yönetilmesine geçildiği görülmektedir. İç denetim birimleri, denetimi düşünülen birim veya yer ile denetimde kullanılacak iç denetim alanları konusunda üst yöneticinin onayına ihtiyacı olmaktadır. Hazırlanan raporlarda iç denetçinin sicil amiri

konumundaki üst yöneticiye sunulması öngörülmektedir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, muhasebe yetkililerinden aldığı mevzuata uygunluk kontrolünden sonra iç denetçi ile üst yönetici arasındaki bu ilişki ile üst yöneticiye duyduğu güveni ortaya koymaktadır. Ancak geçmişte yaşanan yolsuzluk, usulsüzlük, kamu harcamalarında yaşanan israf, planlanan hedeflere ulaşılamama dikkate alındığında yapılacak tespitler konusunda dış denetim mekanizmasından farklı kontrol mekanizmalarına ihtiyaç olacağı açıktır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda¹²² “*Maliye Bakanı, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulamasına ilişkin olarak; harcamalarda tasarrufu sağlamak, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikası yürütmek için gelir ve giderlere ilişkin kanun, tüzük, yönetmelik ve kararnamelerle belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlemleri almaya, standartları belirlemeye, sınırlamalar koymaya, kamu istihdam politikasının belirlenmesine ve uygulanmasına yön vermeye, bütçe harcama ve gerçekleştirmelerini izlemeye, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamaya ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmaya yetkilidir.*

Genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve mali imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kurum, kuruluş, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküller; gelir ve gider tahminlerini, mali tablolarını, birbirleriyle olan borç ve alacak durumlarını, personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri, istenilmesi halinde Maliye Bakanlığına vermek zorundadırlar. Bilgi, belge ve hesap durumlarını ibraz etmeyen veya uygun harcama yapmayan kamu idareleri ve diğer kuruluşlarla ilgili olarak gerekli önlemleri almaya Maliye Bakanı yetkilidir.” denilmektedir.

Mali yönetim ve kontrol sistemlerinde zaafa uğraması, yolsuzluk ve kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıkması ihtimaline karşı ilgili kamu idaresi dışında Maliye Bakanlığı kendi denetim hakkını saklı tuttuğu anlaşılmaktadır. Ancak bu denetim mekanizmasının devreye girmesi için kuvvetli delillere ihtiyaç olacağı düşünülmektedir.

¹²² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 30'uncu Madde, (2003) T.C. Resmi Gazete, 25326, 24 Aralık 2003.

Türkiye’de iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasına yönelik olarak düzenlenen ilgili mevzuat göz önüne alındığında İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından oluşturulan standartların uluslararası standartlara uyumlu bulunması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir. Ancak, bu olumlu gelişmelere rağmen, geçiş dönemi sebebiyle, ilgili kurumlara atanan iç denetçilerin geleneksel denetim anlayışından gelmeleri nedeniyle konuyla ilgili mesleki bilgi birikimlerinin bulunmaması, iç denetim uygulamasına yönelik bir takım tereddütleri beraberinde getirmektedir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarından 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tabi olanlar için, genel idare hizmetleri sınıfından 1200 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. İç denetçilere 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yapılacak ek ödemeye ilişkin esas ve usulleri belirleyen 2006/10808 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, 5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinin, iç denetçi kadrolarında 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre istihdam edilenlere yapılacak ek ödemenin usul, esas ve miktarları düzenlenmiştir. Ancak bu düzenlemelere karşın bazı kamu idareleri kendilerine verilen kadrolara çeşitli nedenlerden dolayı yeterli sayıda iç denetçi ataması yapmamıştır. Aynı zamanda iç denetçi kadro tahsisi yapılamamış kamu idareleri de bulunmaktadır. İç denetçilerin sertifikalandırılmasında İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlar ve yeni atanan iç denetçilerin henüz ilk sertifika düzeyinde bulunmaları iç denetim için ilgili mevzuatta öngörülen geçiş sürecinin tahmin edilenden de uzun süreceği yönünde bir izlenim uyandırmaktadır. 23.07.2008 tarihi itibarıyla, kamu denetim/teftiş kurullarından geçerek şartları taşıdığı anlaşılan, 786 iç denetçiye, iç denetim sertifikaları verilmiştir. Ancak iç denetim birimlerinin aktif bir şekilde faaliyete geçtiği söylenememektedir. Sertifika derecelendirmelerine gidilmediği için performans denetimi yapabilen A4 dereceli sertifika sahibi iç denetçi bulunmamaktadır. Bununla birlikte diğer kamu denetim birimlerindeki denetim elemanlarının iç denetçi olarak atandığı düşünüldüğünde, geçiş sürecinde kamu harcama denetiminin, 5018 sayılı Kanun’dan önceki çalışma performansından da uzak olduğu düşünülmektedir.

Sıralanan bu sebepler dolayısıyla Türkiye’de iç denetim fonksiyonunun söz konusu geçiş sürecini başarılı bir şekilde bir an önce tamamlayabilmesi amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na önemli görevler düştüğü düşünülmektedir. Seri süreçlerle iç denetim sisteminin bu süre boyunca merkezi olarak yapılandırılması önerilmektedir. Kamu harcamalarının etkinliği açısından denetimin bu geçiş süreci tamamlanarak, açılacak sınavla iç denetim sertifika eğitimlerine devam edilmesi, aynı zamanda kamu idarelerinin iç denetim kadrolarını doldurmaları ve aktif denetimlerin başlanması için çözümler üretilmesi gerektiği düşünülmektedir.

İç denetimin bağımsızlığının sağlanması açısından iç denetçiliğin sona ermesine yönelik yapılan düzenlemelerin yeterince net olmadığı görülmektedir. Üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanan anlaşmazlık durumlarında çözüm olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun devreye gireceğine dair hükümler bulunmaktadır. Ancak yaptırımı olmayan bir kurum için bunu sağlamanın kimi zaman oldukça zor olacağı düşünülmektedir. İç denetçinin atamasını yapan ve sicil amiri konumundaki üst yöneticiye karşı iç denetçinin yazdığı raporlarda objektif olabilmesi için mesleğinin devamlılığına yönelik daha net düzenlemelere ihtiyaç olacağı açıktır.

Kamu iç denetiminde, denetimi yapılacak kamu idare biriminin tespiti sırasında bütçe büyüklükleri gözardı edilmemelidir. Ancak daha da önemlisi doğru iç denetim alanının tercih edilmesidir. Çünkü kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında her iç denetim alanının aynı etkiye sahip olduğu söylenememektedir. Örneğin uygunluk denetimi, kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasından öte kamu zararının tespiti ve tahsilini sağlamakta diğer kamu idari birimlerinde benzer durumların önüne geçme amacının olduğu düşünülmektedir. Yakalanma olasılığı nedeniyle, iç denetimin önleyici bir özelliğini ön plana çıkarmaktadır.

Mali denetim, kamu kesiminde etkinliğin sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Bu amaç kamu yöneticilerinin üstlendikleri görev ve sorumluluklarını yerine getirip getirmediikleri, yapılan harcamaların sosyo-ekonomik hedeflere ulaşma amacı taşıyıp taşımadığı ve bunların ne oranda ekonomik gelişmişliğe katkı sağladığını denetlemektedir.

Bilgi teknoloji denetimi, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve sürekliliğinin değerlendirilmesi süreci olması yönü ile kamu idaresine ait mali istatistik ve buna bağlı faaliyet raporlarının sağlıklı oluşturması ve bu bağlamda kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında dolaylı bir fayda sağlayan denetim alanıdır.

Sistem süreçlerinin denetiminde, süreçlerin izlenmesi ve takibi harcamanın kalitesini arttıracak, hesap verebilirliği ve harcamada yetki dağılımı ile yolsuzlukların önüne geçilmesini sağlayacaktır. Bu yönleri ile bu iç denetim alanı da kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında dolaylı etkiye sahiptir.

Performans denetimi, önemli olan hedeflere ulaşmada kaynakların hem verimli kullanılması, hem de en az maliyetle elde edilmesidir, diğer bir deyişle hedeflere ulaşmada en az maliyetle elde edilen kaynakların en verimli şekilde kullanımınıdır. Denetçi birbirleriyle ilişkili olan bu kavramların gereğinin yerine getirilmesinde hedef performansın gerçekleşip gerçekleşmediği, performansın gerçekleşme düzeyinde olumlu veya olumsuz unsurların neler olduğu, performansını geliştirmek için nelerin yapılabileceği, hedeflerin gerçekçiliği, kesin ve anlaşılabilir bir dille ele alınıp alınmadığı gibi konular üzerinde durmalıdır.

İç denetim ile kalkınma faaliyetleri arasında paralellik kurulmaya çalışılmış, kalkınma amaçlarına dönük faaliyetlerde kaynakların etkin bir şekilde kullanımını sağlamak amacıyla güden etkenlik denetiminin gereken biçimde yapılması öngörülmüştür.

Etkinlik denetimi hedeflere ulaşma derecesini, ne derece amaca uygun üretim yapıldığını maliyetlerle de bağlantı kurarak¹²³ ifade eder, olumlu ve olumsuz etkenleri ele alır. Performans denetimi, kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması bakımından iç denetimin önemli alanlarından biri olduğu anlaşılmaktadır.

Denetimde raporlama sistemi amaca uygun hale getirilmeye çalışıldığı, denetim raporlarının uygun, zamanlı, kısa, açık ve anlaşılır olmasına özen gösterildiği, gözlenen aksaklıkların düzeltilmesi amacıyla alınacak önlemlerin kapsayıcı özellik taşıması gerektiği gibi yapılan düzenlemelerle raporlama standartlarının belirlendiği

¹²³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, a.g.e., s.20.

görülmektedir. Denetim raporlarının değerlendirilmesi aşamasında, değerlendirme sonuçlarının ilgili birimlere ulaştırılması yanında, bunların sonuçlarının izlenmesini de sağlayacak bir düzen kurulmalıdır.

İç denetimin planlanması, programı ve sürecine dair getirilen düzenlemelerin, tüm kamu idarelerinde yapılacak olan iç denetime standart getirmesi açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Denetim süreci için yapılan planlama ve programlar, denetimi daha verimli ve etkin olmasını sağlamaktadır.

Denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde; denetlenecek hususların önceliklerini tespit etmek ve yapılacak denetimlere uygun yöntemleri seçmekte serbest olduğu, yetkili makamın talebi üzerine yerine getirilecek işlerin nasıl yapılacağına karar vermek, yapılan denetimin kapsamını ve biçimini değiştirmeye, denetim bulgularını, sonuç ve önerilerini örtbas etmeye zorlanmamak ve bunları temin maksadıyla uygun yasal teminatlarla teçhiz edilmek anlamında uluslararası denetim standartlarında da belirtilen düzenlemelere gidilmesi olumlu olarak değerlendirilmektedir. Ancak denetimi yapılacak birimi tayin etmede ve uygulanacak iç denetim alanının belirlenmesinde, üst yöneticinin onayına ve olurlarına ihtiyaç olması denetimde bağımsızlık ilkesine göre eleştirilen hususlar arasında sayılmaktadır.

Her yıl sonu itibarıyla her kuruluşun denetim organının denetim elemanlarınınca tespit edilen hususları değerlendiren ve çözüm önerilerini içeren tek bir “*Birim Faaliyet Raporu*” hazırlanması sağlanması, bu raporlardaki hususların kamu kurumunun plan, program ve uygulamasında dikkate alınması kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasında süreci de değerlendiren bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir.

Raporlama sisteminin geleneksel denetime göre geliştirildiği; raporların denetlenen işe uygun ve zamanlı olmasına, uygulamaları hizmet standartlarıyla karşılaştırarak amaç ve planlardan önemli ayrılmaları ortaya koymaya elverişli bulunmasına, aksaklıkların düzeltilmesi için gerekli önlemleri kapsamına dikkat edilmesine yönelik düzenlemeler olduğu görülmektedir.

İç denetim raporlarında mali tablolardan hareketle faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyeler yer aldığı gibi Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenen standartlara göre kamu idarelerinin malî

tablolarının doğru ve güvenilir olmasının sağlanmasına yönelik önerilerde yer almalıdır. Bu çerçevede üçüncü kişiler tarafından yapılacak kamu idarelerinin karşılaştırılması, karar alma mercilerinin plan ve amaçlara göre kararları, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından kamuoyu denetimi daha sağlıklı verilere dayanması sağlanacaktır.

İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilmesi kurumdan bağımsız bir kurul tarafından denetim faaliyetinin izlenmesi anlamına geldiğinden olumlu bir yaklaşımdır. Bu, hem idarenin hem de iç denetçinin daha dikkatli ve özenli çalışmasını motive edeceği düşünülmektedir.

İç denetim biriminin bağımsızlığının sağlanması, uluslararası standartlara göre yapılandırılması ve iç denetim birimleri arasında koordinasyon sağlayan ve üst yönetici ile iç denetim birimleri arasındaki anlaşmazlıkları giderme görevi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kamu idareleri üzerinde yaptırımı olan bir üst kurul haline gelmesi yanı sıra, iç denetçilerin faaliyet gösterdiği denetim çevresinde denetim faaliyetinin diğer çalışanlar ve üst yönetim tarafından doğru algılanması ile kamu harcamalarında, etkinliğin sağlanmasında iç denetimi daha yukarıya taşıyacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

A.Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 7.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 1999.

Aksoy, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**. 1. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.

Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban. “Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”. Coşkun Can Aktan (Ed.). **Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri** içinde, İstanbul: 2006.

Aktan, Coşkun Can ve Kamil Tüğen. “Performans Esaslı Bütçeleme Süreci”, Coşkun Can Aktan (Ed.). **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** içinde. Ankara: Seçkin Yayınları, 2006.

Altuğ, Figen. **Mali Denetimi**. Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995.

ASOSAI, (Asya Sayıştayları Birliği) **Performans Denetimi Rehberi**. Sacit Yörüker ve Baran Özeren (çev.). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yay., 2002.

Atiyas, İzak ve Şeref Sayın. “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, İzak Atiyas ve Şeref Sayın(Ed.). **Devlet Reformu: Kamu Maliyesinde Saydamlık İçinde** (1–48), İstanbul: Tesev Yayınları, 2000.

Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, **Kalkınma Planı 1964 Yılı Programı**, Başbakanlık Devlet Matbaası, 1964.

Bulutoğlu, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**. 2. Baskı. Ankara: Temat Yayınları, 1977.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, No:457, 1999.

- Bozkurt, Ömer. Turgay Ergun ve Seriyeye Sezen. **Kamu Yönetimi Sözlüğü**. Ankara: TODAIE Yay.,1998.
- Cura, Serkan. “Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama Ve Performans Esaslı Bütçeleme”, Coşkun Can Aktan (Ed.). **Türkiye’de Mali Saydamlığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması** içinde. Ankara: Seçkin Yayınları, 2006.
- Çakır, İsmail Hakkı. “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, Erkan Karaaslan (Ed.). **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar** içinde. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.
- Dale L. Flesher ve S. Zanzig Jeffrey. “Management Accountants Express A Desire For Change In The Functioning Of Internal Auditing”. **Managerial Auditing Journal**. 2000.
- Diamond, Jack. **The Role of Internal Audit in Government Financial Management**. IMF Working Paper. 2002.
- Eker, Aytaç ve Kamil Tüğen. **Kamu Maliyesine Giriş**. İzmir: Takav Matbaası, 1995.
- Erüz, Ertan. “5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme”, Coşkun Can Aktan (Ed.). **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme** içinde. Ankara: Seçkin Yayınları, 2006.
- Gücenme, Ümit. **Muhasebe Denetimi**. Bursa: Alfa Akademi, 2004.
- Gülen, Fikret. **Finansal Denetim**. Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 1998.
- Güredin, Ersin. **Denetim**. İstanbul: Beta Yayınları, 2000.
- Gürsoy, Bedri. **Kamusal Maliye-Giriş ve Masraflar**. 1.Cilt, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yay. No: 426, 1978.

Hastürk, Mesut. “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, Erkan Karaaslan (Ed.). **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar** içinde. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2006.

INTOSAI. **Denetim Standartları**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997.

İngiltere Sayıştayı. **Bilişim Teknolojisi Ortamında Denetim**. Ankara: T.C. Sayıştay Yay., 1998.

Kalmış, Halis. “Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)”, Nihat Falay ve Diğerleri(Ed.). **Kamuda Tahakkuk Esaslı Muhasebe İstemi ve Türkiye’de Kamu Muhasebe Sisteminde Nakit Esasından Tahakkuk Esasına Dönüş Çalışmaları** İçinde. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006.

Karaaslan, Erkan. “Kamu Harcamalarında Denetim”, Erkan Karaaslan(Ed.). **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar** İçinde. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**. Genişletilmiş Beşinci Baskı. İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004.

Kepekçi, Celal. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No.251/171, 1982.

Musgrave, R.A. ve P.B.Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice**. Second Edition, Mc-Grow Hill, Kagakusha, Newyork, Tokyo, 1976.

Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Bütçe Hukuku**. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005.

Naimetullah, Abid. **Performance Evaluation and Performance Audit**. Department of the Auditor-General of Pakistan Lahore, 1990.

- Önder, İzzettin. **Türkiye’de Kamu Harcamalarının Seyri: 1927–1967**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını No:330, 1974.
- Özbaran, Mustafa. **Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu**. Ankara: Meslek İçi Eğitim Ders Notu, Sayıştay, 2001.
- Özer, Mehmet Akif. **Yeni Kamu Yönetimi Teoriden Uygulamaya**. 10.Basım, Ankara: Platin Yayınları, 2005.
- Özeren, Baran ve Mustafa Ekinci. **İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları**. Ankara: Sayıştay Yayınları, 2004.
- Özeren, Baran. **İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler**. Ankara: Sayıştay Yayınları, 1999.
- Özeren, Baran. **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**. Araştırma/İnceleme ve Çeviri Dizisi: 8. Ankara: Sayıştay Yayınları, 2000.
- Özeren, Baran. **INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**. Ankara: Sayıştay Mesleki Eğitim Ders Notu, 2006.
- Pickett, K. H. Spencer. **The Internal Auditing Handbook**. Second Edition, Wiley 2003.
- Sağlar, Jale. Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003.
- Samsun, Nihal. “İyi Yönetişimin İlkeleri”, Nihal Samsun (Ed.). **Hesap Verebilirlik ve İyi Yönetişim** İçinde. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, 2003.
- Sönmez, Sinan. **Kamu Ekonomisi Teorisi**. İstanbul: Teori Yayınları, 1988.

- Taylor, H. Donald G. William Glezen. **Auditing: Integrated Concepts and Procedures, Sixth Edition**. New York: John Wiley&Sons, Inc. 1994.
- Türk, İsmail. **Maliye Politikası**. 14. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2001.
- Tosun, Ertan. “Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, Coşkun Can Aktan (Ed.). **Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemenin Alt Yapısı Olan Mali Yapıya İlişkin Bir Değerlendirme** içinde. Ankara: Seçkin Yayınları, 2006.
- Uzay, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, 1999.
- Yüzgün, Aslan. **Genel Denetim Yaklaşımı**. İstanbul: Dünya Yayınları, 1984.

B. Dergiler

- Arcagök, Mustafa Sait ve Bahadır Yörük. “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”. **Maliye Dergisi**. Sayı 145, 2004, ss.202.
- Arslan, Ahmet. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”. **Maliye Dergisi**. Sayı 145, 2005, ss.182.
- Arslan, Ahmet. “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik, Denetim – 1”. **Mali Kılavuz**. Sayı 15, Ocak- Mart 2002, ss.51-54.
- Coşkun, Gülay. “Kalkınma Yönetiminde Etkinliğin Arttırılması”. **Amme İdaresi Dergisi**. Cilt 14, Sayı 3, 1981, ss.1-7.
- Elitaş, Cemal. “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”. **İç Denetim**. Sayı 8, Yaz 2004, ss.220.
- Güran, Mehmet Cahit ve Selçuk Cingi. “Devletin Ekonomik Müdahalelerinin Etkinliği”. **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt. 2, Sayı. 3, Mayıs 2002, ss.52-67.
- Eşkazan, Ali Rıza. “İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması”. **İç Denetim**. Sayı 8, Yaz 2004, ss.32.
- Hançer, Selcen, “Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması”. **Bütçe Dünyası**. Sayı 16, Sonbahar 2003, ss.8.
- Işık, Hüseyin. “Amacı, Sistematiği, İşleyişi ve Sınırlılıklarıyla Performansa Dayalı Bütçeleme”. **Bütçe Dünyası**. Sayı 17, Kış 2004, ss.22.
- Karaaslan, Erkan. “Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Devlet Hesaplarında Şeffaflık”. **Mali Kılavuz**. Sayı 15, Ocak- Mart 2002, ss.52-57.
- Karaaslan, Erkan. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim”. **Mali Hukuk**. Sayı 121, Ocak-Şubat 2006, ss.25-29.

- Karakaş, Mehmet. “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık”. **SDÜ İİBF Dergisi**. 2005, ss.292-293.
- Karanfiloğlu, A. Yasin. “Muhasebe Denetimi Kavramı İlke ve Yöntemleri”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı 35, Ekim-Aralık 1999, ss. 30–31.
- Kızıлтаş, Emine. “Çok Yıllı Bütçeleme”. **Bütçe Dünyası**. Sayı 16, Sonbahar 2003, ss.17.
- Kristensen, Jens Kroman. “Outcome -focused Management and Budgeting”. **OECD Journal of Budgeting**. Vol 1, No 4, 2002, ss. 9.
- Koçdemir, Mehmet. “Yeniden Düzenlemeler ve Uluslararası Tanımlarıyla Mali Denetim ve Performans Denetimi”. **Mali Kılavuz**. Sayı 24, Ocak-Mart 2004, ss.140-144.
- Korkmaz, Umut. “Kamuda İç Denetim”. **Bütçe Dünyası Dergisi**. Sayı 25, 2007, ss.7-10.
- Polat, Necip. “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı 49, Nisan- Haziran 2003, ss.69-77.
- Sezer, Yasin ve Naci Kargın. “Kamu Yönetiminin Modernleşmesinde Şeffaflaşma Sorunu”. **Türk İdare Dergisi**. Cilt 74, Sayı 436, Eylül 2002, ss.210-217.
- Tek, Zuhale ve Egemen Mert Çetinkaya. “İç Denetim”. **Bütçe Dünyası Dergisi**. Sayı 20, 2004, ss.7.
- Ulusoy, Necati. “Performans Denetimi”. **Mali Kılavuz**. Sayı 17, Temmuz- Eylül 2002, ss.30-34.
- Ünlü, N. Burak. “Kurumlarda İç Denetimin Değerinin Arttırılması”. **İç Denetim**. Sayı 9, Sonbahar 2004, ss.24-25.

C. Toplantı, Seminer, Konferans Bildirileri ve Raporlar

Çoban, Hilmi ve Fatih Deyneli. “Kamuda Kalite Arttırma Çabaları ve Performansa Dayalı Bütçeleme”. **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Denizli: Pamukkale, 23–27 Mayıs 2005, ss.338.

Erüz, Ertan. “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”. **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Denizli: Pamukkale, 23- 27 Mayıs 2005, ss.62.

Kesik, Ahmet. “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği”. **20. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Denizli: Pamukkale, 23–27 Mayıs 2005, ss.51.

Kızıldaş, Emine. “IMF Tarafından Belirlenen Mali Saydamlık Standartları Bu Standartların Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Bu Konuda Yapılması Gereken Düzenlemelere İlişkin Öneriler”. **T.C. Maliye Bakanlığı BÜMKO Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**. Ankara, 2001.

Korkmaz, Umut. “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ve Etik Kurallar”. **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**. Ankara, 2005.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. **1964 Mali Yılı Genel ve Katma Bütçeler Tahlil Raporları**. Ankara, 1964.

Susam, Nazan ve Elif B. Yılmaz. “Türkiye’de Kamu Harcamalarının GSMH içindeki Payının Analizi ve Ülkeler Arası Karşılaştırma”. **16. Maliye Sempozyumu**. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, 2001, ss.5.

Türker, Masum ve Recep Pekdemir. “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”. **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi’nde Sunulan Bildirinin Metni**. İstanbul: 2002, ss.2.

D. Kanun ve Yönetmeliler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 63'üncü Madde, (2003) T.C. Resmi Gazete, 25326, 24 Aralık 2003.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 26226, 12 Temmuz 2006.

Devlet Memurları Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 12056, 23 Temmuz 1965.

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usulleri, T.C. Resmi Gazete 08.10.05/25960, 08 Ekim 2005.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 25960, 08 Ekim 2005.

F. İnternet Kaynakları

Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban. **Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri.** <http://www.canaktan.org/politika/kurum-devyonetimi/aktan-coban.pdf>. 2006. (04.05.2008).

Dinçer, Ömer ve Cevdet Yılmaz. **Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim.** Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1. 2003. http://turkiye.basbakanlik.gov.tr/docs/basbakanlik/kanuntasarilari/ky_yy/Degisim_yonetimi_icin_yonetimde_degisim.doc. (01.06.2007)

ECIIA. (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu – European Confederation of Institutes of Internal Auditing), Avrupa'da İç Denetim Konum Raporu. 2005. [http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20\(2\).pdf](http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf). (17 Mayıs 2007).

İç Denetim ve Türkiye Uygulaması. <http://www.bumko.gov.tr/upload/IcDenetim%5YayinDokuman%5IcDenTurUyg2.doc>. (09.06.2008).

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, Bumko'nun Web Sitesi, 2008,
<http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/denstandart.htm>,
(09.06.2008).

İsveç Sayıştay'ı. **Performans Denetimi El Kitabı Teori ve Uygulama**. T.C. Sayıştay Başkanlığı Web Sitesi, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras16isvecsayistay.pdf>.(04.05.2008).

Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmelik. Kamu İç Denetçileri Derneği İnternet Sitesi. http://www.kidder.org.tr/php/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=67, (01.06.2008).

Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları. Kamu İç Denetçileri Derneği internet Sitesi. http://www.kidder.org.tr/php/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=67, (01.06.2008).

Yörüker, Sacit. **Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve**. TESEV Denetim Çalıştayı II. Toplantısı, http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_2_toplantı.doc. 2004.

www.theiia.org, (19.12.2007).