

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**KAMU MALİ YÖNETİMİNDE
İÇ DENETİM – PERFORMANS DENETİMİ İLİŞKİSİ**

Engin ÖZTORNACI

**Danışman
Doç. Dr. Ahmet ÖZEN**

İZMİR - 2014

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2010800135

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Engin ÖZTORNACI
Tez Başlığı : Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi

Savunma Tarihi : 02.09.2014
Danışmanı : Doç.Dr.Ahmet ÖZEN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Doç.Dr.Ahmet ÖZEN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.Haluk TANDIRCIOĞLU	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Seçkin GÖNEN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği
Oy Çokluğu ()

Engin ÖZTORNACI tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi" başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim – Performans Denetimi İlişkisi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../.....

Engin ÖZTORNACI

İmza

ÖZET
Yüksek Lisans
Kamu Mali Yönetiminde
İç Denetim – Performans Denetimi İlişkisi
Engin ÖZTORNACI

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

Zaman içinde devlet organizasyonu yönetim fonksiyonlarını giderek arttırmış ve kamu otoritesince kullanılan kaynakların hem hukuki hem sosyal hem de iktisadi olarak ihtiyaçlara uygun kullanımının yeniden gözden geçirilmesi ve incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bu gereksinimlerin bir yansıması olarak hayata geçirilmiştir. Denetim sınıflandırmaları incelenirken iç denetim türlerinden bir olarak ifade edilen performans denetimi, özellikle Kamu Mali Sistemi söz konusu olduğunda bir dış denetim kurumu olan Sayıştaylar eliyle yürütülen ve kendine özgü özellikler barındıran bir kavramdır. Bu çalışmada kamu maliyesi açısından iç denetimin performans denetimi ile ilişkisinin incelenmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Performans Denetimi, Kamu Mali Sistemi

ABSTRACT
Master's Thesis
Public Financial Management
Internal Audit – Performance Audit
Engin ÖZTORNACI

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Finance Program

In time, state organization has gradually increased its management functions and the necessity of reviewing and analysing the juridical, social and financial utilization of the resources in accordance with the needs by the public authority has arised. The law no. 5018 on Public Finance Management and Control Law is actualized as a reflection to these needs. When analysing the classifications of audit, performance auditing, that is expressed as being one of the internal audit types, is a concept that reserve distictive features and especially when it comes to Public Financial System, it is carried out by means of Chamber of Account which is an institution of external audit. In this study, the objective is to analyse the relationship between internal auditing and the performance auditing in terms of public finance.

Keywords: Audit, Internal Audit, Performance Audit, , Public Financial System

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE
İÇ DENETİM – PERFORMANS DENETİMİ İLİŞKİSİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM
DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. DENETİMİN TANIMI, AMACI VE KAPSAMI	4
1.2. DENETİM İLKELERİ	12
1.2.1. Bağımsızlık ilkesi	13
1.2.2. Yasallık ilkesi	14
1.2.3. Nesnellik İlkesi	14
1.2.4. Dürüstlük İlkesi	14
1.3. DENETİM TÜRLERİ	15
1.3.1. Finansal Tablolar Denetimi	18
1.3.2. Uygunluk Denetimi	19
1.3.3. Faaliyet Denetimi	19
1.4. DENETİM STANDARTLARI	21
1.4.1. Genel Standartlar	26
1.4.1.1. Mesleki Yeterlilik	26
1.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık	26

1.4.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik	27
1.4.2. Çalışma Alanı Standartları	28
1.4.2.1. Planlama ve Gözetim	28
1.4.2.2. İç Kontrol Sistemi	29
1.4.2.3. Kanıt Toplama	29
1.4.3. Raporlama Standartları	29
1.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	29
1.4.3.2. Süreklilik	30
1.4.3.3. Açıklayıcı Bilgiler	30
1.4.3.4. Görüş Bildirme	31
1.5. TÜRK MALİ SİSTEMİNDE DENETİM	31
1.5.1. Türk Kamu Mali Sisteminin Tarihsel Süreci	31
1.5.2. Türk Kamu Mali Sisteminde Denetim Organları	33
1.5.2.1. TBMM Denetimi	33
1.5.2.2. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu Denetimi	33
1.5.2.3. Anayasa Mahkemesi Denetimi	34
1.5.2.4. Sayıştay Denetimi	34
1.5.2.5. Başbakanlık Denetimi	36
1.5.2.6. Diğer Denetim Kuruluşları	37

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM – PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1. İÇ DENETİM KAVRAMI	
2.1.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	38
2.1.2. İç Denetimin Tanımı	38
2.1.3. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı	40
2.1.3.1. Amaçları	43
2.1.3.2. Kapsamı	43
2.1.4. İç Denetim Türleri	51
2.1.4.1. Uygunluk Denetimi	52

2.1.4.2. Performans Denetimi	52
2.1.4.3. Mali Denetim	53
2.1.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi	54
2.1.4.5. Sistem Denetimi	56
2.1.5. İç Denetimin İç Kontrol İle İlişkisi	56
2.1.6. İç Denetim Standartları	62
2.1.7. İç Denetimin Özellikleri	64
2.1.7.1. Fonksiyonel Bağımsızlık ve Tarafsızlık	65
2.1.7.2. Kuruma Değer Katma	66
2.1.7.3. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı	67
2.1.7.4. Güvence Sağlama	69
2.1.7.5. Danışmanlık	69
2.1.7.6. Standartlara Göre Yürütme	70
2.1.7.7. Mesleki Yetkinlik ve Sürekli Gelişim	71
2.1.8. İç Denetimin Dış Denetim İle İlişkisi	72
2.1.9. Türk Kamu Mali Sisteminde İç Denetim	74
2.2. PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI	77
2.2.1. Performans ve Performans Denetiminin Tanımı	77
2.2.2. Performans Denetiminin Ortaya Çıkma Sebepleri	82
2.2.3. Performans Denetiminin Amaçları	83
2.2.4. Performans Denetiminin Kapsamı	84
2.2.5. Performans Denetiminin İlkeleri	85
2.2.6. Performans Denetiminin Unsurları –VET	86
2.2.6.1. Verimlilik (Efficiency)	87
2.2.6.2. Tutumluluk (Economy)	88
2.2.6.3. Etkinlik (Effectiveness)	89
2.2.7. Performans Denetimi ve Bütçe İlişkisi	90
2.2.8. Türk Mali Sisteminde Performans Denetimi	92

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİM PERFORMANS DENETİMİ İLİŞKİSİ

3.1. İÇ DENETİM PERFORMANS DENETİMİ İLİŞKİSİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	96
3.2 ÜLKE UYGULAMALARI	98
3.2.1 Amerika Birleşik Devletleri (ABD)	98
3.2.2. İngiltere	100
3.2.3. Fransa	105
3.2.4. Almanya	108
3.2.5. Avrupa Birliği	110
3.3 TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM PERFORMANS DENETİMİ İLİŞKİSİ	113
3.3.1 Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve Performans Denetimi Kavramları	113
3.3.2. İç Denetim ve Performans Denetimi Kavramlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi	117
3.3.3 Ortaya Çıkan Sorunlar ve Değerlendirmeler	120
SONUÇ	125
KAYNAKÇA	128

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BRH	Bundesrepublik Deutschland - Alman Sayıştay'ı
IFAC	International Federation of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants- Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği
KMYKK	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
IASB	International Accounting Standards Board - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
ISA	Uluslararası Denetim Standartları
AAA	American Accounting Association - Amerikan Muhasebe Derneği
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
YDK	Yüksek Denetleme Kurulu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
DDK	Devlet Denetleme Kurulu
NAO	National Audit Office – İngiltere Sayıştay'ı
GAO	General Accounting Office of United States of America – ABD Sayıştay'ı
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions - Uluslararası Sayıştaylar Birliği
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TODAİE	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Denetim Türleri	s. 20
Tablo 2: Denetim Standartları, Denetim Aşamaları ve Bağımsız Denetim Süreci	s. 24
Tablo 3: Denetim Standartları	s. 25
Tablo 5: İç Denetimin Organizasyondaki yeri	s. 58
Tablo 4: İç Denetim - İç Kontrol Ayrımı	s. 119

GİRİŞ

Kıt kaynaklar ve sonsuz ihtiyaçlar arasındaki ilişki, ekonomi biliminin temelini oluşturmaktadır. Tarih boyunca insanoğlu elindeki kaynakları arttırmanın yollarını aramış ve bunun yanında mevcut kaynaklardan daha fazla faydalanmaya çalışmıştır. Toplumsal yaşamın ortaya çıkardığı kamusal düzenin sağlanması ihtiyacı, kamu otoritesine kaynak aktarımını beraberinde getirmiştir. Zaman içinde devlet organizasyonu yönetim fonksiyonlarını giderek arttırmış ve kamu otoritesince kullanılan kaynakların hem hukuki hem sosyal hem de iktisadi olarak ihtiyaçlara uygun kullanımının yeniden gözden geçirilmesi ve incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Bu ihtiyaç neticesinde doğan denetim kavramı, en genel tanım ile bir başkasının yaptığı iş ve işlemi yeniden ele alıp incelemek, gözden geçirmek olarak ifade edilebilir. Tarihsel süreç içinde gerek kamusal alanda gerekse de özel sektör içinde organizasyonel yapının gelişimi ve giderek karmaşıklaşması denetim faaliyetlerinin de çeşitlenmesine ve daha da önem kazanmasına yol açmıştır.

Günümüzde teknolojiye yaşanan hızlı gelişim, toplumsal talebi etkileyerek rekabet ve rekabetçilik temel ilkesi üzerine inşa edilmiş kurumsal organizasyonları zorunlu kılmaktadır. Nitekim yönetim anlayışı ve modellerinde hızlı bir dönüşüm söz konusu olmakta ve bu değişim özel sektör kadar kamudan beklentileri de etkileyerek toplum tarafından talep edilen kamusal mal ve hizmetlerin hem nicelik olarak hem de nitelik olarak değişimine yol açmaktadır. Bu bağlamda denetleme; kaynak kullanımında etkinliğin arttırılmasından bütçe açıklarının azaltılmasına, verimliliğin artmasından hizmet kalitesinin yükseltilmesine, mal ve hizmetlerin daha hızlı ve doğru sunulmasına varan bir dizi sonuç doğurmaktadır.

Karar verme sürecinde yararlanılan finansal ve finansal olmayan bilginin güvenilirliği, şeffaflığı ve doğruluğunun saptanmasında denetim önemli bir rol üstlenmektedir. Bu güven 2000'lerin başında Enron, WorldCom gibi büyük şirketlerde ortaya çıkan skandallar ve yaşanan krizlerle sarsılmıştır.

Bu sebeplerle başta gelişmiş ülkeler olmak üzere tüm dünyada denetim faaliyetleri giderek önem kazanmıştır. Uluslar arası kuruluşlar tarafından kamu kaynaklarının kullanımında temel prensipler ortaya konularak bunlara uyulması düzenli takip edilmekte ve giderek bütçe sistemleri daha bütünleşik ve daha denetlenebilir hale getirilmektedir. Bu bağlamda denetime yeni disiplin ve düzenin getirilmesi amacıyla Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de Sarbanes-Oxley Yasası çıkarılmıştır. Dünyanın birçok ülkesinde de Sarbanes-Oxley Yasası gibi yasal düzenlemeler yapılması yoluna gidilmiştir. Ayrıca Avrupa Birliği Düzenlemeleri, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)'nin düzenlemeleri ve Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)'nin düzenlemeleri ile denetime olan güvenin yeniden kazanılması, şeffaflık ve kalitenin artırılmasında büyük gelişmeler yaşanmıştır. Bu konuda uluslararası denetim örgütleri eliyle denetimin tüm ülkelerde ortak bir metodolojiye uyularak yapılması, böylelikle küreselleşen dünya ekonomisinde karşılaştırma yapılmasına olanak sağlanmasına yönelik çabalara zemin hazırlanmıştır.

Denetimin nasıl olması gerektiği ile ilgili dünyada farklı örnekler bulunmaktadır. Yönetim sürecinin son aşaması olan denetim, temel olarak Kıta Avrupa'sı ve Anglo-Sakson geleneklerinin etkisi altındadır. Kıta Avrupası denetim sisteminin temel özelliği "bağımsız" oluşudur. Ülkemiz esasen Kıta Avrupası yönetim sisteminin etkisinde olduğundan denetim sistemimizin örgütlenmesi de aynı doğrultuda olmuştur. Anglo-Sakson denetim anlayışı,Avrupa Birliği (AB) tarafından yeni üye devletlerin ve üyelik müzakerelerini sürdürmekte olan devletlerin benimsemesi istenen bir anlayıştır. Bu anlayışın temelinde ise üst yöneticiye geniş hareket sahası tanınması (Managerialism) amacıyla denetimin de üst yöneticilere bağımlı hale getirilmesiyle kurgulanan "iç denetim" ve "dış denetim" olmak üzere 2 tür denetim biçimi bulunmaktadır.

Ülkemiz kamu mali yapısında da dünyada ortaya çıkan bu değişim ve dönüşüme uygun olarak kamu mali sistemimizi uyumlaştıracak adımlar atılmıştır. Gerek AB adaylık sürecinin gerektirdiği yapısal uyum zorunluluğu, gerekse de kamu mali sisteminde mevzuattaki yetersizliklerin aşılması ve modern, çağın gereklerine ve toplumun ihtiyaçlarına uygun bir yönetim modeli sunabilmek amacıyla 1927

tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kaldırılmış ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu (KMYKK) yürürlüğe alınarak başta denetim mekanizmalarının günün şartlarına uyumlaştırılması ve iç denetim mekanizmalarının tesis edilmesi olmak üzere kamusal harcamaların hukuki altyapısı yeniden düzenlenmiştir.

Bu çalışma, Türk kamu mali sistemi içinde yeni bir kavram olan iç denetim faaliyetlerinin özellikle performans denetimi ile olan ilişkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu anlamda birinci bölümde denetim kavramının genel çerçevesi çizilerek bir temel oluşturulmaya çalışılacaktır. İkinci bölümde iç denetim ve performans denetimi kavramları ayrı ayrı incelenerek ve literatürde bu kavramlarla ilgili çalışmalar aktarılacaktır. Üçüncü bölümde özellikle ülke uygulamalarına yer verilecektir. Ayrıca ülkemizde kurulan yapılanmanın genel bir tarifi aktararak mevcut durum ele alınacaktır. Sonuç kısmında ise gerek teorik gerekse de pratik olarak ülkemizdeki duruma yönelik çıkarımlar ve öneriler yer alacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde denetim kavramı tanımlanacak amaçları ve kapsamı ile birlikte ilkeleri, türleri ve standartları incelenerek Türk mali sisteminde denetimin yapısı açıklanacaktır.

1.1. TANIMI, AMACI VE KAPSAMI

Denetim kavramı kısaca, bir başkasının yaptığı iş ve işlemi yeniden ele alıp incelemek, gözden geçirmek olarak ifade edilebilmektedir. Denetimin varlığı, M.Ö. 3500 yıllarına dayanan Mezopotamya kayıtlarına kadar uzamaktadır. Mali işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir. Antik Roma’da ise memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. Nitekim “Denetim” anlamına gelen “Audit” teriminin oluşması da bu hesap sorgusunun bir sonucudur (Tek ve Çetinkaya, 2004:5).

Bugünkü anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetimin kökeni ise demokrasinin doğuşu ile eşzamanlıdır. Demokratik gelişmenin kökeni ise mutlak iktidarların sınırlandırılması ve kamusal eylem ve işlemler üzerinde halk adına denetim ve gözetim olanağı sağlanması için girişilen mücadelelere dayanmaktadır. Bu mücadeleler, İngiliz Monarklar ile Baronlar arasındaki geçen, bugün parlamenter hükümet olarak bildiğimiz sonuca doğru gelişen kral ile tebaası arasında asırlarca süren iktidar mücadelesine dayanmaktadır (Kubalı, 1998:45).

Meslek unvanı olarak “denetçi” anlamına gelen “auditor”, ilk defa 1289 yılında İngiltere’de kullanılmıştır. Öte yandan profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise 1581’de Venedik’te kurulmuştur. Sanayi Devrimiyle birlikte Avrupa’da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirmeyi de içeren günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim sistemi oluşmaya başlamıştır. 1850’li yıllarda, “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi ilk defa yazılı hale getirilmiştir. Avrupa’da yaşanan bu süreç zaman içerisinde Kuzey

Amerika'ya taşınmıştır.1886 yılında İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, New York'ta ilk Diplomalı Kamu Muhasıpleri Kanunu'nun çıkarılmasını sağlamışlardır. Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile birlikte denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bunun sonucunda denetimde uluslararası nitelikte örgütlenmelere de gereksinim duyulmaya başlanmıştır (Tek ve Çetinkaya, 2004:7).

Bir kurumun amaçlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin, aksamaların hangi noktalarda olduğunun ve nasıl giderileceğinin raporlanıp kurumla ilgili karar mercilerine bildirilerek gereken önlemlerin alınmasını sağlayan denetim, yönetim sürecinin en kritik aşamalarından birisidir (Karatepe, 2009:200).

Uluğ'a göre yönetim, eldeki kaynakları etkili biçimde kullanarak istenilen sonuçlara varabilme uğraşdır (Uluğ, 2004:102). Kaynakların yönetim hedeflerine uyumlu iş ve işlemlerde kullanılması planlama, uygulama ve denetleme olarak özetlenebilecek iç içe geçmiş aşamalardan oluşmaktadır. Denetim bu anlamda yönetimin asli unsurlarından birisi olup yönetim süreçlerinin doğal bir uzantısıdır.

Her toplumda alınacak iktisadi kararlar doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır (Güredin, 2000:44). Ancak toplum gelişip karmaşıklaştıkça karar alıcılara sunulan bilgilerin güvenilir olma olasılığı da azalmaktadır. Özellikle karar alıcılar ile bilgiyi düzenleyen kaynak arasında bir çıkar farklılaşması söz konusu ise, bilgiyi kendi çıkarları doğrultusunda hazırlaması doğaldır. Öyle ki hataları, suüstimalleri ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak olarak algılanan ve hesapların tümünü kontrol edeceği düşünülen denetçinin rolü, zamanla tüm hesapları kontrol etmenin getirdiği güçlüklerin anlaşılması üzerine değişiklik göstermiş ve mali işlemlerin uzman kişiler tarafından bağımsız olarak denetlenmesinin gerekliliği ortaya çıkmıştır (Özer, 1997:89).

Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvuru genel bir yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır (Güredin, 2000:46). Karar verme noktasında kullanılacak bilgi, ancak doğruluğunun ve tarafsızlığının denetlenmiş olması durumunda güvenilir bilgi olarak kabul edilir.

Denetim kavramının sözlük anlamı incelendiğinde Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğünde “denetleme işi, murakabe, kontrol” olarak yer almaktadır (TDK,

1998:69). Ayrıca, Türk Dil Kurumu İktisat Terimleri Sözlüğünde, “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” olarak karşılık bulmaktadır (TDK, 2013).

Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğünde denetim terimi “Bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesidir. Bu incelemenin amacı, düzenli aralıklarla, düzeltici önlemleri gerektirebilecek sapmaların belirlenmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır (Sayıştay, 2013:90).

Denetim Kavramları Komitesi denetimi; “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bunları değerleyen sistematik bir süreç” şeklinde tanımlamıştır (Güredin, 2000:50).

Avrupa Komisyonu da denetim kavramını “en genel anlamıyla denetim, bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir” şeklinde tanımlamıştır (Uzun, 2008). Avrupa Birliği Sayıştay’ına göre (kamu kesiminde) denetim, bir kurumun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesidir. Denetim kamu kurum ve kuruluşlarının eylem ve işlemlerinde sistemi (vatandaşı) keyfiliğe karşı koruyan en temel araçlardandır (Uluğ, 2004:112).

Denetim ile ilgili bir diğer tanımlama Amerikan Muhasebe Derneği (AAA) yapmıştır. Bu kurum tarafından tanımlanan denetim kavramı, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve faaliyet sonuçları ile belirlenmiş standart ölçüler arasındaki uyum derecesini saptamak amacıyla sistematik ve objektif bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesi sürecini ifade etmektedir (Özer, 1997:26). Black’s hukuk sözlüğünde ise denetim için, “muhasebe kayıtları üzerinde tahliller, çözümlenmeler ve doğrulamalar içeren sistematik kontrollerdir” biçiminde bir tanıma yer verilmiştir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013:33)

Sanal’a göre denetim, bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen

sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesidir (Sanal, 2002:17).

Ayrıca denetim, örgütün planlanan ve saptanan amaçlara ulaşip ulaşmadığının, ne ölçüde ulaşabildiğinin, aksayan yönlerinin, eksikliklerin ve hataların bulunup bulunmadığının belirlenmesi amacı ile zaman zaman personel ve malzeme dâhil örgütün tüm eylem ve işlemlerinin kontrol edilmesidir (Öztekin, 1997:35).

Genel olarak kavramsal çerçevesini çizmek gerekirse denetim; iki büyüklük arasındaki karşılaştırma ve bunun sonucunda yapılan bir değerlendirme, yargılama ve hüküm vermedir. Bu itibarla denetim, planlananla yapılan arasındaki bir karşılaştırma ve bunun sonucunda yapılanın planlanana uygunluk derecesinin ve sapmaların belirlenmesi faaliyeti olarak ifade edilebilir (Atay, 1999:26).

Denetim, örgütün önceden saptanan standartları ne derece gerçekleştirdiğini ölçmeye, amaçtan sapmalar varsa gerekli düzeltmeleri yapmaya yönelik bir işlemdir. Yönetim faaliyetlerinin kabul edilen plana, verilen direktife ve konulan ilkelere uygun olarak etken bir şekilde yapılıp yapılmadığını belirten araçtır (Coşkun, 2002:82).

Ülkemizde konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan ve/veya aynı anlamda kullanılan “araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe vb.” birçok sözcük vardır. Bu noktada denetim kavramı ile çokça karıştırılan bazı terimlere de değinmekte fayda bulunmaktadır.

Teftiş: Arapça “fets” kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır. Resmi bir otoriteyi içeren teftiş, Latince “specere” bakmak, in-specere içine bakmak anlamında olmak üzere yakından incelemek, resmen araştırmak ve soruşturmak anlamlarına gelmektedir. Teftiş işini yapan kişiye müfettiş denilmektedir. Teftiş kavramı daha çok iç denetime denk düşmektedir.

Revizyon (İnceleme, Auditing): Latince “revidere” kökünden gelmekte olup, gözden geçirmek, tekrar bakmak, tekrar incelemek, teşhis etmek gibi anlamlar taşır. Uygulama alanında revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme faaliyet ve sonuçlarının (hesaplarının) incelenmesini ve denetlenmesini kapsamaktadır. Revizyon kontrol, teftiş ve denetleme için zorunlu bir

gözden geçirme, bir araştırmadır. Revizyon, daha önce yapılmış olan işlemleri; nitelikleri, oluşumları ve sağlıkları bakımından defter kayıtlarına, kanıtlayıcı belgelere dayandırılmak yoluyla, sonradan eleştirel bir görüşle yeniden ele alıp analiz etmeyi hedefler. Revizyon işini yapan kişiye “revizör” denilmektedir.

Kontrol (Denetim, Murakabe):Kontrol, Latince “contra” ve “rotulus” kelimelerinden türemiş olup, karşıt veya diğer bir kayıt ve/veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek, araştırmak ve soruşturmadır. Kontrol en geniş anlamıyla “arzulanan bir amaca varılıp varılmadığını veya hangi ölçüde varılmış olduğunu” inceleyip araştırmaktır. Kontrol kavramı çok geniş ve kapsamlı bir terim olup bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını da taşımaktadır. İşletmecilik anlamında kontrol ise, önceden belirlenmiş normlar olması koşuluyla, meydana gelen ile öngörüler arasında sürekli olarak yapılan karşılaştırmaların sonuçlarını ifade eder(Altuğ, 2000:7).

Denetimin kapsamını oluşturan öğeler ise; denetimin hangi konuları kapsayacağı, kimlerin ne şekilde denetleneceği ve nelerin denetleneceği sorunudur. Bunun yanında kurumun uygun olarak seçilmesi, yerleşme planlarının verimli çalışmayı arttırıcı yönde hazırlanması ve zamanın iyi değerlendirilmesi gibi konular da denetimin kapsamına girmektedir(Tortop, 1974:59).

Güredin, denetim kavramının unsurlarını ve özelliklerini şu şekilde özetlemektedir:

I. Yapılacak Olan Denetim Alanına Ait İş, İşlem, Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialar ve Durum Tespiti İhtiyacı: Denetim genellikle ya belli süreler sonucunda mevcut durumun fotoğrafının çekilmesi ihtiyacı (durum analizi) ya da çeşitli şekillerde ortaya atılan iddiaların doğruluğunun/ yanlışlığının ortaya konması için yapılmaktadır. Durum tespiti ihtiyacı, yasalardan kaynaklanabileceği gibi ilgili kişilerce de bizzat istenebilir.

II. Önceden Belirlenmiş Standartlar (Kriterler):Bu ölçüler, kanun, tüzük, yönetmelik ve benzeri hukuk kuralları olabileceği gibi genel kabul görmüş denetim ve muhasebe standartları ile yönetimler tarafından belirlenmiş bütçeler, kurallar, genalgeler ve başarı ölçütleri de olabilir.

III. Tarafsızca Kanıt Toplama ve Değerlendirme: Denetimi yapanlar tarafından mevcut durumun tespitine yönelik veya ortaya atılan iddiaların

geçerliliğinin anlaşılmasına yönelik her türlü kanıtların tarafsızca toplanması ve bunların en iyi şekilde değerlendirilmesidir.

IV. Uygunluk Derecesi: Mevcut durum veya iddiaların önceden belirlenmiş standartlar ile karşılaştırmak suretiyle, olan ile olması gerekenler arasındaki seviyenin saptanmasıdır.

V. Denetim Raporunun Hazırlanması: Doğrudan veya dolaylı olarak denetimle ilgili olanlara sonucun bildirilmesidir. Denetim raporu denetimin son aşaması olup, denetim sonuçlarının açıklanmasıdır.

VI. Denetimin Bir Süreç Olarak Nitelendirilmesi: Denetim statik bir faaliyet olmayıp dinamik bir faaliyettir. Denetim yukarıdaki aşamaların birbirini takip ettiği planlı bir süreçtir (Güredin, 1987:25).

Bir ülkenin ekonomik kalkınması, kaynaklarının akılcı kullanılmasıyla doğrudan ilişkilidir. Kaynakların akılcı kullanımı ise büyük oranda devletin belirlediği politika, plan, program ve projelere bağlıdır ve bu bağlılık kamusal denetimle sağlanır. Kamusal denetiminde temel olarak iki işlevi bulunmaktadır. Bu işlevlerden ilki kaynakların dağıtımını ile kaynak israfını önlenmek, yolsuzluk gibi durumlar sonucu oluşan kaynak kaybının ve kaynakların belirli kişilerde toplanmasını önlenmektir. Kamu sektöründe performans yönetimini egemen kılarak, kamusal kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanımını özendirme, gelir ve gider dengesinin iyi kurulması için çaba göstermek, ulusal çıkarlar ve toplumsal beklentiler ekseninde hükümet politikalarını denetlemek, çağdaş kamusal denetimin diğer temel fonksiyonlarıdır (Köse, 2007:19).

Ceylan'a göre de yeni kamu mali yönetim anlayışı; tahakkuk esaslı muhasebe, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi uygulamalarının yanı sıra hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması yükümlülüklerini de beraberinde getirmiştir (Ceylan, 2010:112).

Son zamanlarda en etkili denetimin yönetilenler eliyle yapılabileceği yaygın bir görüş haline gelmiş, yönetimde açıklık, yönetime katılma, bürokrasinin temsil niteliğinin geliştirilmesi, resmi bilgi ve belgelere ulaşma hakkı gibi yöntem ve uygulamalar denetimin çağdaş araçları olarak görülmüştür (Eryılmaz, 1993:95).

Mali denetim; devletin gelirlerinin toplanıp harcamalarının yapılmasında ve devlet mallarının kullanımında daha önceden belirlenmiş amaç ve kurallara uyulup uyulmadığının denetimidir. Mali denetim kamuya yönelik olarak; devlet kurum ve kuruluşlarının, kamu hizmetlerini yürütürken kullandıkları kaynaklar ve yaptıkları harcamalar ile varlık ve borçlarının Anayasa ve yasalar çerçevesinde amaç, hedef ve kurallara uygunluğunun kontrolü ve varsa aykırılıkların sorumlularının tespiti; ekonomiye yönelik olarak da, yükümlülerin vergi ödevlerini yasalara uygun olarak yerine getirip getirmediğinin incelenmesidir (Saral, 2008:10). Vergi denetimi ise, mali denetim içerisinde yer alan bir dış denetim türüdür. Mali denetim vergi denetimine göre daha kapsamlı ve geniştir (Tekin ve Çelikkaya, 2005:26).

Ayrıca 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 2nci maddesi c bendinde Mali denetim: “Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim” şeklinde tanımlanmaktadır.

Mali denetimin en önemli amacı, devletin yaptığı faaliyetlerin şeffaf olarak kamuoyuna ulaşabilmesini sağlamaktır (Gez, 2011:42). Kamu otoritesi bu şekilde mevzuatın işlerliğini sağlayarak beklenen verimlilik artışını sağlayacaktır.

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından belirlenen Uluslararası Denetim Standartlarında (ISA) denetimin amacı; “Mali tabloların denetiminin amacı, denetçinin, bu tabloların tüm yönüyle önceden tanımlanmış bir muhasebe ölçütüne uygun olarak düzenlenmiş olduğuna dair bir görüş ifade edebilmesine imkân vermesidir”(ISA 2000) şeklinde ifade edilmiştir.

Mali denetim, bütçe uygulamasına ilişkin olarak kamu idarelerinin mali karar ve işlemlerinin denetimidir (Bayar, 2008:3). Tüm idarelerdeki mali işlemler ile levazım (mal-malzeme) işlemlerinin titizlik, dürüstlük noktasında kontrol edilmesini ve genellikle kayıtlarla birlikte nakit ve ayniyatın inceden inceye tetkikini gerektiren teftiş faaliyeti, mali denetimdir. Bu tanıma göre mali denetim kamu gelirlerinin, kamu giderlerinin ve kamu malvarlığının bir başka deyişle, girdilerin denetimi olarak özetlenebilir. Öte yandan, genel olarak denetim için verilen tanıma uyarlıysak "mali denetim kamu kesiminde gerçekleşen bir iş ya da çabanın, maliye bilimi esaslarına

ve mali mevzuatın belirlediği kurallara uygunluğunu, zaman boyunca araştırma eylemidir.

Harcama öncesi kontrolden farklı olarak, faaliyetlerin gerçekleşmesinden sonraki bir zamanda yürütülür. Dolayısıyla, denetim başladığında işler olmuş bitmiş, elde izleri (kayıtları ve belgeleri) kalmıştır. Mali karar ve uygulamaların izleri, muhasebe düzeni aracılığıyla sistematik bir şekilde toplanır, anlamlı bir şekilde sınıflanır, işlenir ve kaydedilir. Denetim bu izler üzerinden yürütülür. Kamu idaresinin gelir, gider, borç ilişkileri ile her türlü malları ve kıymetlerine ilişkin işlem ve tasarrufları muhasebe düzeni tarafından kayda alınır. Denetim bu veriler üzerinden gerçekleştirilir. Bu yönüyle mali denetim, muhasebe denetimidir (Bayar, 2008:3).

Tüm idarelerdeki mali işlemler ile levazım (mal-malzeme) işlemlerinin titizlik, dürüstlük noktasında kontrol edilmesini ve genellikle kayıtlarla birlikte nakit ve ayniyatın inceden inceye tetkikini gerektiren teftiş faaliyeti, mali denetimdir. Bu tanıma göre mali denetim, kamu gelirlerinin, kamu giderlerinin ve kamu malvarlığının bir başka deyişle, girdilerin denetimi olarak özetlenebilir. Öte yandan, genel olarak denetim için verilen tanıma uyarlıysak mali denetim, “kamu kesiminde gerçekleşen bir iş ya da çabanın, maliye bilimi esaslarına ve mali mevzuatın belirlediği kurallara uygunluğunu, zaman boyunca araştırma eylemidir (Bayar, 2008:6).

5018 sayılı Kanun’da da ifadesini bulan, Sayıştay tarafından kamu idaresinin hesabına ilişkin olarak yürütülecek olan mali denetim; kamu idaresinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi, mali tabloların mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediğinin değerlendirilmesidir (Ceylan, 2010:113).

Bu durumda mali denetim modelinin öngördüğü şekli ile denetimde işlem tabanlı teknikler yerine sistem tabanlı denetim tekniklerinin kullanılması; denetim teknolojisinin sunduğu imkânlardan ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinden faydalanılması; denetimin, planlı olarak ve risk esaslı yaklaşımla ve gerektiğinde örnekleme yapılması suretiyle yürütülmesi kaçınılmaz olmaktadır. Böylelikle mali

denetim faaliyeti sonucunda, kamu idaresinin bütünü hakkında bilgi sahibi olunması ve kurumsal düzeyde hataların tespit edilmesi mümkün olacağı gibi ayrıca daha çok sayıda kamu idaresi hakkında makul düzeyde güven duyulacak bilgi sağlanabilecektir (Ceylan, 2010:115).

Nasıl ifade edilirse edilsin, denetimin tanımının temelinde, herhangi bir nedenle kendilerine kaynak tahsis edilen kişi veya birimlerin, kaynakları nasıl kullandıklarının muhasebesi niteliğinde olan *hesap verme sorumluluğu* kavramı yer almaktadır (Erdoğan, 2002:54).

1.2. DENETİM İLKELERİ

Denetim konusunun özelliklerine göre bazı denetim ilkeleri belirlenebilir, geliştirilebilir ve uygulanabilir. Fakat denetime ilişkin olarak her yerde, her zaman uyulması gereken genel ilkelerin özellikle de devlet aygıtı içindeki kamusal nitelikli denetimlerde bulunması gerekir (Atay, 1999:32).

Oluşturulacak görüşe dayanak teşkil edecek yeterli, uygun ve kaliteli deliller toplayabilmek amacıyla uygulanan, gerek maddi doğruluğu ve gerçekliği araştırmaya yönelik ve gerekse mevzuata uygunluğu araştırmaya yönelik denetim işlemleriyle ilgili denetim ilkeleri Erdoğan'a göre şu şekilde ifade edilmektedir: *Tamamlık*(completeness), bütün işlem ve olayların kayıtlara geçirilmiş olmasıdır. *Gerçeklik* (occurence), kaydedilmiş bulunan işlem ve olayların ilgili dönem içinde gerçekten gerçekleşmiş olması anlamını taşımaktadır. *Doğruluk* (truthfulness) ise kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanmış, değerlendirilmiş ve ölçülmüş olmasıdır. *Kanunilik* (regularity), yasal düzenlemelerin ihlal edilmemiş olmasını, *açıklık*(disclosure), kaydedilen işlemlerin anlaşılır bir şekilde tasnif edilmiş ve ait olduğu hesaba dâhil edilmiş olması anlamını taşımaktadır(Erdoğan, 2002:55).

Bu noktada incelenecek olan denetim ilkeleri bağımsızlık, yasallık, dürüstlük ve nesnellik ilkeleridir(Atay, 1999:46).

1.2.1. Bağımsızlık ilkesi

Denetleyenin, adına denetleme yapılan karşısında bağımsız olması gerekip gerekmediği ve bunun olabirliği tartışılabilir. Dış denetimlerde bu bağımsızlık bir zorunluluktur. Adına denetleme yapılan kurum karşısında gerçek bir bağımsızlıktan söz edilmezse de görevin ifası sırasında ve denetlenen karşısında bunun olabilmesi gerekir (Atay, 1999:49).

Denetim sırasında denetçinin bağımsız olarak hareket etmesi oldukça önemli bir konudur. Denetçinin bağımsızlığı için hesapların yazılması ve is hareketlerinin yerine getirilmesinde, denetlenene bağımlı olmaması veya ona ait varlıklarla mali ilişkide bulunmaması, işinde veya kanaate ulaşmasında bağımsızlığını bozacak veya azaltacak herhangi bir etki altında olmaması yani bağımsız olması gerekmektedir(Khan, 1995:20).

Bağımsızlık için de öncelikle tarafsızlık sonra dürüstlük gereklidir. Çünkü denetimin kalitesi, büyük ölçüde denetçinin bağımsızlığına bağlıdır ve bağımsızlık, denetçilerin verecekleri kararlarda kamuya karşı sorumlu olmalarının bir sonucudur. Denetçinin denetlenen kimselerle menfaat birliğinin olması ise bağımsızlığı yok eden bir unsurdur (Doğruel, 1991:40).

Devlet denetimi tüm denetim türlerinden farklıdır. Çünkü devlet denetiminin tam bağımsızlığı; statüde, yetkide, fonlarda, personelin alınmasında, amaçlara ulaşmada varlık ve başarı nedenidir (Özdemir, 2001:66). Devlet denetiminin bağımsızlığı aynı zamanda politik sistemlerde; yürütmenin, siyasal partilerin, baskı gruplarının ya da diğer güçlerin baskılarından bağımsız olarak, kamu faaliyetlerinin tarafsız ve objektif olarak incelenmesine yardımcı olması anlamını taşımaktadır.

İç denetimde adına denetim yapılan ve denetleyen ilişkisindeki bağımlılık açıktır. Ancak bu bağımlılık, denetim konusunu, zamanını ve yerini belirlemede olabilir. Denetim tarzına ve denetim sonucuna karışıldığı zaman artık denetleyenin inisiyatifi ve denetimin etkinliği tamamen ortadan kalkar ve biçimsel bir işleve dönüşür, denetim ve yönetim özdeşleşir. Kamu denetçileri, bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek her türlü etkiden uzak çalışabilmeleri için, bakan, başbakan, cumhurbaşkanı tarafından imzalanan “üçlü kararname” ile atanırlar (Atay, 1999:52).

1.2.2. Yasallık ilkesi

Yasallık veya hukukilik, yasal düzenlemelerin ihlal edilmemiş olması iki yönden ele alınabilir. Bunlar yasallığın denetlenmesi ve denetimin hukuka uygun olmasıdır (Erdoğan, 2002:56). Hukuka uyma zorunluluğu kamu denetimlerinde görülür. Örneğin Sayıştay denetiminin alanları ve konuları Sayıştay denetçileri ve organlarının yetkileri ilgili yasa ile belirlenmekte ve denetim bu çerçevede yapılmaktadır. Vesayet denetimi kapsamında belediye bütçelerinin kaymakam veya vali tarafından hukuka aykırı olarak politik amaçlarla onanmaması da yargısal yoldan denetlenebilir (Atay, 1999:60).

1.2.3. Nesnellik İlkesi

Denetçinin denetleme yaparken sadece olanı dikkate alması ve olması gerekenle karşılaştırarak sonuca varmasıdır. Bu görevi sırasında yan tutmaması, hiçbir dış etki altında kalmadan, duygularına kapılmadan karar vermesi demektir. Kamusal nitelikli denetimlerde kurumdaki faaliyetlerin amaçları ve ilkeleri önceden nesnel olarak belirlendiğinden, denetiminin de nesnel olması gerekir (Atay, 1999:61).

Denetim ölçütünün önceden belirlenmesi ve bilinmesi, denetlenenin faaliyetlerini neye göre yapması gerektiğinde yardımcı olacağı gibi denetimin nesnellliğini de kapsar (Tok, 2010:45).

Denetimde ölçü olarak kullanılacak bir ölçütün belirlenmesi nesnellliği açısından denetimin ilk ve ön koşuludur. Zira denetim tanımı gereği, olması gerekenle olanların veya gerçekleşenlerin karşılaştırılmasıdır. Olması gereken yerine göre planlanan, norm, standart (ölçüt), bireysel işlem vs. olabilir. Böyle bir ölçü olmadan denetimden söz edilemez. Yasama işlemlerinin denetiminde bu ölçüt anayasa; yönetimin işlemlerinin denetlenmesinde ise, yasalardır (Atay, 1999:60).

1.2.4. Dürüstlük İlkesi

Denetim faaliyeti, denetlenenin (kişilerin) kasıtlı olarak görevlerini olması gerektiği gibi yapıp yapmadığını belirlemeye yöneldiğinden, bir bakıma mesleki dürüstlüğü ölçmeyi de konu edinebilmektedir (Atay, 1999:66). Doğruluk ya da dürüstlük kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanmış, değerlendirilmiş ve ölçülmüş olmasıdır (Erdoğan, 2002:56).

Denetleyenin üstün konumu, birçok kusur veya yolsuzluğa tanık olma konumunda bulunması; sağlam karakterli, dürüst, güvenilir ve hakkaniyetli bir tutum ve davranış içinde olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, denetçilerin seçilmesinde mesleki bilgilerden daha fazla bu niteliklere önem vermek gerekir (Atay, 1999:68).

Denetleyenlerde dürüstlüğün olamaması veya yitirilmesi, bozulmanın başlaması ve yaygınlaşması, kurumsal veya örgütsel yapıyı bütünüyle saran bir hastalık karşısında bulunulduğunu gösterir. Bu durumda kan değişimi ya da bünyenin tümüyle yenilenmesi gerekir (Atay, 1999:69).

1.3. DENETİM TÜRLERİ

Yöneticilerin kamu kurumlarının amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını, kanun ve düzenlemelere uygun hareket edilip edilmediğini ve kurumun çıkar ve varlıklarının korunup korunmadığını tespit edebilmeleri için kurum bünyesinde elde edilen bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu kapsamda kurum içinde tüm düzeylerde sürekli olarak uygulanacak iç kontrol sistemleri ile kurum faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin periyodik denetimini ve yönetime raporlanmasını temin edecek iç denetim sistemlerinin oluşturulması önem taşımaktadır.

Denetim çeşitli şekillerde sınıflandırılabilmeyle beraber hangi şekilde nitelenirse nitelensin özü itibarıyla bir denetleyen ve bir denetlenenden oluşan dinamik bir süreci ifade etmektedir. Literatür incelendiğinde denetleyenin kurum içinde veya dışından olmasına göre iç denetim – dış denetim şeklinde bir ayrımın günümüz iktisadi hayatında daha fazla kullanıldığı görülmektedir.

Nitekim özellikle ABD’de 2000’lerin başlarında yaşanan muhasebe skandalları sonrasında iç denetimin önemi giderek artmış ve kurumsal yönetimin önemli bir fonksiyonu olarak görülmeye başlanmıştır.

Denetim, denetimin konusu ve amacı ile denetçinin örgütsel statüsüne bağlı olarak değişik sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Denetim, konusuna ve amacına göre, mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olmak üzere dört gruba ayrılır. Denetçinin örgütsel statüsü yönünden ise denetim, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç grupta ele alınmaktadır(Kepekçi, 2004:36).

Denetim sürecinin işleme, denetimde uygulanacak yöntem ve ilkeler denetimin türüne göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle yönetimin durumunu değerlendirmeye yarayan denetim faaliyetlerinin türlere ayrılmasında değişik ölçütler kullanılmaktadır (Yavuziğit, 1995:63). Denetim teknikleri; denetimin zamanı, denetimi yapan kurum, denetlenen kurumlar, kapsamı, amacı ve konusu gibi durumlar dikkate alınarak çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır.

Denetim türleri konusunda oldukça fazla sınıflandırma bulunması nedeniyle kavram karmaşası da yaşanmaktadır. Bu sınıflandırmalar, denetim türleri hakkında açıklama yapmayı zorlaştırırsa da konuya açıklık getirilmeye çalışılacaktır. Bu açıdan öncelikle sınıflandırmalar belirtilecek sonra ise bazı denetim türlerinin açıklaması yapılacaktır.

Denetim, yönetimin denetlenmesi bakımından; a) yasama erkinin denetimi, b) yürütme erkinin denetimi, c) yargı erkinin denetimi şeklinde gruplandırılırken kullanılan yöntemler açısından ise; a) klasik denetim (geleneğe denetim) ve b) modern-çağdaş denetim (sistemci denetim) olarak sınıflandırılabilir (Gündüz, 1974:30).

Uygulanan yöntemler açısından bakılacak olursa da; a) hukuka uygunluk denetimi veya biçimsel (formel) denetim, b) üretkenlik (elverişlilik, verimlilik ve etkililik) denetimi şeklinde sınıflandırılabilir.(Köksal, 1973:80).

Sonuçları açısından denetim; a) yönetsel karar almaya yönelik denetim, b) yargısal karar almaya yönelik denetim, c) siyasal karar almaya yönelik denetim, d) halka bilgi vermeye yönelik denetim olmak üzere dörde ayrılmıştır (İnan, 1997:46; Ertekin, 1998:501).

Yönetmelik denetimin uygulanma şekli bakımından ise; a) hiyerarşik denetim, b) yönetsel vesayet denetimi, c) özel denetim (Sanal, 2002:22), d) denetim yapan kuruluşların yürütme erkine bağlı olup olmamaları açısından denetim olmak üzere bir denetim sınıflandırması yapılmıştır (İnan, 1997:45).

Denetim zamanı açısından; a) ön denetim yani karardan önce (önleyici) denetim, b) karardan sonra yapılan (düzeltici) denetim (Gournay, 1971:55),c) anında denetim olarak sınıflandırılmıştır. Karardan önce ve sonra yapılması açısından da önleyici ya da düzeltici olarak ikiye ayrılan denetim ayrıca a) ani (haberli–habersiz) denetim, b) yerinde–evrak üzerinde (parça üzerinde) denetim, c) sorgulu–sorgusuz denetim olarak sınıflandırılmıştır. Bunun yanı sıra a) sürekli, b) süreksiz denetim ve girişim yönünden de; a) re’sen denetim, b) dış etki üzerine yapılan denetim olarak sınıflandırılmıştır (Ergün ve Polatoğlu, 1984:66).

Denetim önce işlemlerin denetimi ve eylemlerin denetimi olarak ikiye ayrılmış, sonra işlemlerin denetimi; a) hukuka uygunluk denetimi, b) yerindelik denetimi ve eylemlerin denetimi de; a) etkinlik denetimi, b) verimlilik denetimi olarak sınıflandırılmıştır (Atay, 1999:59).

Denetim nitelik açısından; a) faaliyetleri kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve genelgelere uygunluk yönünden denetlemek ve yapılan hataları bularak düzeltilmesine gayret etmek, b) ortaya çıkacak çeşitli anlaşmazlıkları ve yolsuzlukları soruşturmak, sorumlu durumda bulunanları saptamak ve gerektiğinde bu kişiler hakkında kanuni kavuşturmaya geçmek, c) idarecilere ve idareye yardımcı olacak verileri toplamak, amaçlara daha verimli şekilde ve zamanında ulaştıracak tedbirleri bulmada yol gösterici olmak için denetlemelerde bulunmak şeklinde üçlü bir sınıflandırmaya alınmıştır (Köksal, 1973:86).

Denetim örgütlülük açısından doğal ve biçimsel denetim olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Biçimsel denetim oluşmadan önce hemen hemen her toplum ve örgütte var olan doğal denetim; insan davranışlarını sınırlayan ve ona yön veren, sosyo-ekonomik, kültürel, sosyolojik, tarihsel, dinsel ve benzeri yapılardan kaynaklanmıştır. Örgütlülük açısından ele alınan bir diğer denetim türü olan biçimsel denetim ise asgari düzeyde de olsa her örgütte biçimsel ve hukuksal denetim şeklinde yer almıştır. Bu anlamda örgüt öncelikle kendi yaptığı iç düzenlemelere daha sonra yaptığı anlaşma ve sözleşmelere, bulunduğu ülkenin yasa, anayasa gibi hukuk

kurallarına bağlıdır. Biçimsel denetim hiyerarşik denetim, vesayet denetimi ve Ombudsman denetimi şeklinde yapılabilmektedir (Atay, 1999:59).

Denetim amacı yönünden; a) finansal denetim (finansal tablolar denetimi, mali tablolar denetimi), b) uygunluk denetimi (mali denetim, düzenlilik ve usul denetimi), c) performans denetimi (işletme, faaliyet denetimi), d) ekonomik denetim (bütünleşik, sistemci denetim) olarak sınıflandırılırken, statü açısından da; a) iç denetim, b) dış denetim, b.a) bağımsız denetim b.b) kamu denetimi, c) yüksek denetim olarak sınıflandırılmıştır (Kenger, 2003:2). Tüm bu sınıflandırmaların yanında yapılan ayrımların en önemlisi geleneksel ve çağdaş denetim anlayışı olmuştur. Çağdaş denetim anlayışı, esas itibarıyla örgütlerde denetim işlevinin taşıdığı önemin ve bu işlevin yönetimin diğer unsurlarıyla olan ilişkilerinin daha iyi anlaşılmasına eşdeğer olarak gelişmiştir. Günümüzde işletmelerde ve kamu örgütlerinde çağdaş denetim sisteminin oluşturulması için bilimsel yönetim alanında ki gelişmelerden yararlanılmaktadır (Saran, 1995:59).

Bu noktada amaçlarına göre denetim türlerini incelemek faydalı olacaktır.

1.3.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetiminin amacı; bir işletmeye ait finansal tabloların ait oldukları dönemin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal hükümlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği hakkında bir kanaate ulaşmaktır (Aydemir, 2008:138).

Finansal tablo denetiminden beklenen amaçların çeşitliliğine karşın, tüm ilgili gruplar için tek bir tablo düzenleyeceğinden, aynı tablonun farklı denetimlere tabi tutulması da mümkündür. Bağımsız denetçi tarafından finansal tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu araştırmak, hata ve yanlışları ortaya çıkarmak ve finansal tablolar hakkında mantıksal bir çerçevede denetçi görüşü bildirmek gibi amaçlar güdülür. Finansal tablolar denetimi, genel amaçlı bir denetim olup bütün ülkelerde bağımsız denetçilerin önemle üzerinde durdukları denetim türüdür. Çünkü bu denetimin gerçekleşmesi ile kullanıcıların önemli bir kısmının gereksinimleri karşılanmış olur (Babayeva, 2011:8).

Denetime esas alınan çeşitli finansal tablolar bulunmaktadır. Bunlar; Bilanço, Gelir Tablosu, Dağıtılmamış Karlar Tablosu ve Fon Akım Tablosudur. Denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür. Ülkemiz uygulamasında denetim çalışmasında yasal mevzuat önemli bir rol oynamaktadır. Ayrıca iç denetçiler de kendi denetim prosedürlerinde muhasebe denetimi içinde finansal tablolar denetimine yer verirler. Finansal tabloların denetiminde finansal tabloların bütünü hakkında genel bir görüş oluşturulmakta, tablolarda bulunabilecek münferit hatalarla ilgilenilmemektedir(Aksoy, 2006:26).

1.3.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde amaç, belli bir yetkili tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Denetçinin doğruları olarak kabul edilen önceden saptanmış ölçütler “Devlet Kurumları” ve “İşletme Yönetimi” olmak üzere iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bu iki grup tarafından konulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının bilinmek istenmesi uygunluk denetimini ortaya çıkarmıştır. Örneğin, Maliye Bakanlığı inceleme elemanları, işletmelerin Vergi Usul Kanunu gereklerine uygun davranıp davranmadıklarını anlamak için uygunluk denetimini yürütürler. Bir işletmede tepe yönetimi, koyulmuş kurallara çalışanların uyup uymadığını saptamak için iç denetçilerin gerçekleştireceği uygunluk denetimine başvurabilirler(Ataman ve diğerleri, 2001:67).

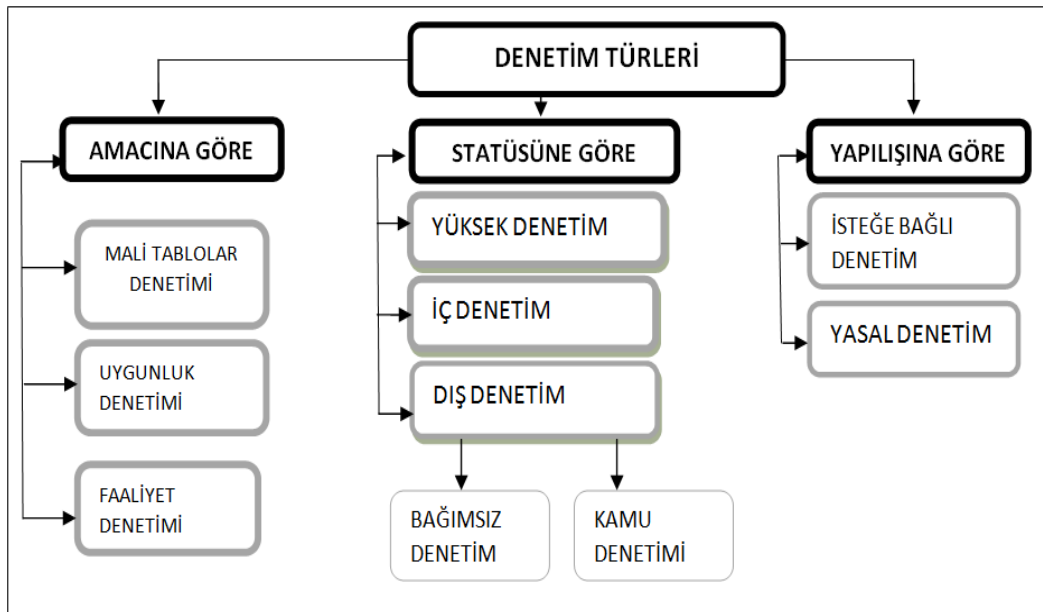
1.3.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dâhil bütün yönlerini kapsayan ve veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik olarak incelendiği bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetçisinin genel amacı, kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlemektir(Uzay, 2003:63).

Finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zor olan faaliyet denetiminde, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanması pek kolay olmamaktadır. Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi, işletmeler arasında hatta işletme içinde bölümler arasında bile farklılıklar gösterir. Bu nedenle, faaliyet denetimini genel anlamda tekdüze bir çalışma olarak nitelendirmek mümkün değildir (Babayeva, 2011:9).

Finansal tablolar denetiminde fiili durumun karşılaştırılacağı, olması gereken durumlarla ilgili ölçütlerin saptanması, büyük ölçüde öznelidir. Bu açıdan faaliyet denetiminde denetçi mevcut başarının doğrudan doğruya ölçülüp raporlanması eylemini değil, bu başarının iyileştirilmesi ile ilgili öneri ve tavsiyelerini belirleme yolunu seçer (Güredin,2007:60).

Tablo 1: Denetim Türleri



Kaynak: Aksoy, 2002:28

Çağdaş denetim, geleneksel denetimin aksine teşkilatın kuruluş amacı ile birlikte kendi personelinin ve çevresindeki insan ihtiyaçlarının demokratik ve bilimsel yöntemlerle dengeli olarak cevaplandırılmasına dayanan bir teftiş ve denetim sistemini temel almaktadır. Çağdaş denetim geçmişe yalnızca ders almak

amacıyla bakan ve problem çözmeye ağırlık veren, hata önleyici, geliştirici bir denetimdir (Gündüz, 1974:35).

Geleneksel denetimde mevzuat kesin olarak uyulması gereken standart olarak ele alınmaktadır. O derecede ki bir mevzuat hükmü anayasaya, plan ve programların akılcı olarak gerçekleşmesine uygun olsun ya da olmasın esas alınmaktadır. Yönetmeliklere, emirlere uymayan mal veya hizmet üretme çalışmaları hatalı kabul edilmektedir. Gelenekçiliği esas alan denetim anlayışından vazgeçmek ya da bu şekildeki denetimi ikinci, üçüncü derece önemli saymak gerekmektedir. Çünkü değer ölçülerini ve standartlarını sadece geçmişten aynen alan, herhangi bir yenilemeden geçirmeyen, geleceğe yönelik çalışmayan sistem durağan ve tutucu olarak kalacaktır. Bu şekilde çalışmak kalıpcılık, dogmacılık özellikleriyle yenileşmeyi aksatmaktadır. Ayrıca mevzuatı her durumda geçerli saymak ve yenilemeden bir ölçüt olarak kullanmak “izmcî” bir tutum ve bilimsel olmayan bir yaklaşım şekli olarak kabul edilmektedir (Gündüz, 1974:36).

Asıl önemli olan konu hukuk kurallarını yönetime ve topluma sağladığı yararları göz ardı etmeden uygulamaya çalışmaktır. Ancak gerektiğinde sorunlara cevap verebilmesi için kuralların yararlılıklarını arttıracak şekilde yapılandırması ve yönetimin hukuk devleti anlayışı doğrultusunda hareket etmesini sağlamak gerekmektedir. Çağdaş denetimde örgütün daha iyi çalışması için görevlilere yardımcı olmak ve rehberlik etmek esastır. Denetimlerde mevzuatın gelişmeyi ve kalkınmayı engelleyici yönlerinden arındırılmasına ve cezalandırıcı olmaktan çok özendirici olmasına, teşkilat ve metot aksaklıklarının erkenden tespit edilmesine dikkat edilir (Gündüz, 1974:39).

Çağdaş denetim uygulamasında performans unsuruna bakıldığında performans denetiminin; ilgili idarenin kendine tahsis edilen tüm kamu kaynaklarını ekonomik, verimli ve etkin kullanımını sağlayacak düzen ve mekanizmaları kurma ve bunları işletme yükümlülüğünü ne derece yerine getirdiği ile ilgilendiği görülür (Arın, Kesmez, Gören, 2000: 45). Bu anlamda performans; kullanılacak düzen ve mekanizmaların etkili işleyip işlemediğinin bağımsız ve tarafsız olarak tespit edilmesi, gerekliyse iyileştirilmelerin yapılması gibi noktaları hesap verme yükümlülüğü doğrultusunda raporlamayı da içeren bir süreçle değerlendirme işlemidir.

1.4. DENETİM STANDARTLARI

Bilim ve teknolojinin çok hızlı gelişmesi beraberinde bir takım riskler de meydana getirmiştir. Basit işlem ve faaliyetlerden çok fonksiyonlu ve kompleks faaliyetlere ve aynı şekilde basit yapıları örgütlerden çok daha karmaşık yapıları örgütlere doğru bir değişim ve gelişim söz konusudur. Klasik üretim tekniklerinden müşteri memnuniyetini esas alan modern üretim tekniklerine, daha çok emniyet ve güvenlik hizmetine dayanan jandarma devlet anlayışından bireyi esas alan sosyal devlet anlayışına doğru bir değişim yaşanmaktadır.

Her alanda kendini gösteren değişim, doğal olarak hata bulmaya yönelik klasik denetim anlayışında da kendini hissettirmiş ve denetimin ileride meydana gelmesi muhtemel riskleri önceden tespit etme ve buna uygun strateji belirlemeye yardımcı olan bir nevi danışmanlık hizmeti olarak algılanmasına neden olmuştur.

Gelişen ve değişen dünyada bir taraftan örgüt faaliyetlerinin hem ulusal hem de uluslararası alanlarda karmaşık bir yapıya dönüşmesi, bir taraftan da özellikle uluslararası yatırımlar ve faaliyetlerin artması sonucu denetime olan ihtiyaç daha da artmıştır. Bu itibarla gerek denetim faaliyetlerine gerekse bu faaliyeti yerine getiren denetçilerle ilgili belirli standartların ve normların tespit edilmesi gereği doğmuştur.

Denetim faaliyetinin kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) denilmektedir (Kaval, 2005:75).

Muhasebe ilkeleri, muhasebe denetimi uygulandığında, incelemenin hedeflerini belirleyen ve bu hedeflerin nasıl gerçekleştiğini öneren temel verilerdir. Denetim standartları ise, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona faaliyetlerinde ışık tutan ilkelerdir (Güredin,1987:28).

Denetim standartları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

1-Genel standartlar,

a-Mesleki Eğitim ve Tecrübe

b-Bağımsızlık

c-Kişisel ve Ahlaki Nitelikler

2-Çalışma Alanı Standartları,

- a-Planlama ve Gözetim
- b- İç Kontrol Yapısının İncelenmesi
- c-Denetim Delili Toplama

3-Raporlama Standartları

Her süreç, birtakım aşamalardan oluştuğuna ve bu aşamalar kurumsal yönden bütünden ayrı olarak düşünülebileceğine göre, denetim sürecinin aşamalarını birbirinden ayırmak, denetim sürecinin daha kolay anlaşılmasına yardımcı olur. Bu aşamalar dörde ayrılır (Atay, 1999:74). Bu aşamalar;

- 1- Olanı belirlemek,
- 2- Olması gerekenle karşılaştırmak,
- 3- İkisi arasındaki sapmaları ve kusurları belirlemek,
- 4- Bir yargı veya sonuca ulaşmaktır.

Bağımsız denetim süreci ise 4 ana safhadan oluşmaktadır. Bu safhalar;

- 1-Denetçinin seçimi (görevlendirilmesi) safhası,
- 2- Planlama safhası,
- 3- Yürütme (uygulama) safhası,
- 4-Raporlama safhasıdır.

Tablo 2: Denetim Standartları, Denetim Aşamaları ve Bağımsız Denetim Süreci

DENETİM STANDARTLARI	DENETİM AŞAMALARI	BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ
1.GENEL STANDARTLAR • Mesleki Eğitim ve Tecrübe • Bağımsızlık • Kişisel ve Ahlaki Nitelikler		1. Denetçinin seçimi (görevlendirilmesi) süreci
2.ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI • Planlama ve Gözetim • İç Kontrol Yapısının İncelenmesi • Denetim Delili Toplama	1.Olanı Belirlemek	2.Planlama Safhası a. Bilgi toplama b. Denetim çalışmalarını bölümlenme c. İç kontrol sistemini değerlendirme d. Önemlilik düzeyini belirleme e. Denetim riski düzeyini belirleme f. Denetim amaçlarının belirlenmesi g. Denetim programı taslağının hazırlanması h. Zaman ve emek planlaması
	2.Olması Gerekenle Karşılaştırmak 3.İkisi Arasındaki Sapmaları Belirlemek	3. Yürütme (Uygulama) Safhası a. Denetim programının hazırlanması b. Denetim çalışma dosyasının hazırlanması c. Çalışma kâğıtlarının düzenlenmesi d. Bulguların düzenlenmesi e. Delillerin incelenmesi f. Bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması g. Tahlillerin yapılması h. Denetimin sonuçlandırılması i. Önerilerin belirlenmesi
3. RAPORLAMA STANDARTLARI	4. Bir Yargı veya Sonuca Ulaşmak	4.Raporlama safhası

Kaynak: Erdoğan, 2002:59

Denetim standartları, denetimin ve dolayısıyla denetçinin denetim başarımının kalitesini belirleyen ölçütlerden oluşur. Genel kabul görmüş denetim standartları, 1947 yılında Amerika Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayınlanmıştır. Denetçinin niteliklerini ortaya koyarken bir yandan da denetçinin, denetim sürecinde izlemesi gereken yolu ortaya koyar ve denetçi için denetim sürecinin nihai ürünü olan denetim raporunun da niteliğini belirler (Erdoğan, 2002:58).

Denetçi tarafından seçilerek kullanılacak denetim teknikleri ve yöntemleri konusunda “yol gösterici” öneriler sunsa bile bu konuda kesinlikle denetçinin mesleki yargısına müdahale etme amacı taşımayan denetim standartları, bir anlamda denetim faaliyetinin çerçeve hükümlerini içerir ve bu çerçevenin içi, tamamıyla yapılan denetimin özelliğine, denetçinin mesleki eğitim ve deneyimine göre biçimlenir. Bu anlamda söz konusu standartları denetimin anayasası gibi algılamak mümkün olmakla birlikte, her türlü denetim faaliyeti için geçerli olabilecek sabit (değişmez) bir standartlar bütününden söz edilemez (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013:45).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları nitelikli bir denetimin temel koşullarını ortaya koyan üç kategori ve on standarttan oluşur (Erdoğan, 2002:58).

Tablo 3: Denetim Standartları

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI		
GENEL STANDARTLAR	ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI	RAPORLAMA STANDARTLARI
Mesleki eğitim ve denetim	Planlama ve gözetim	Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
Bağımsızlık ve tarafsızlık	İç kontrol sisteminin incelenmesi	Tutarlılık ilkesine uygunluk
Mesleki özen	Kanıt toplama	Tam açıklık
		Görüş bildirme

Kaynak: Gürkan, 2009.

1.4.1. Genel Standartlar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu açıdan bu standartlara kişisel gelişim standartları adı da verilir.

Bu standartlara göre; denetim faaliyeti, ancak gerekli teknik eğitim ve yeterliğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir. Diğer pek çok meslekte olduğu gibi, denetçilik mesleğinde de iş başında eğitim çok önemlidir (Güredin, 2000:66).

Staj süreci ile başlayan deneyim, denetçiye riskleri ve olasılıkları daha kolay ve önceden tahmin etme olanağı sağlar. Denetçi, denetlediği kişi ya da kurum çalışanlarından daha fazla mesleki bilgi birikimine sahip olmak durumundadır (Güçlü, 2005:44).

1.4.1.1. Mesleki Yeterlilik

Mesleki yeterlilik denetçiler için birinci genel standart tarafından zorunlu bir koşul olarak aranmaktadır. Bu standarda göre, denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir.

Denetim sürecinin yönlendirilmesi, iyi bir denetim planının hazırlanması, uygulanması, delillerin toplanması ve değerlendirilmesi, denetim sonucu herhangi bir yargıya varılması ancak mesleki bilgi ve deneyimle mümkün olacaktır. Denetçilerin, denetçi olarak çalıştıkları alanda gerekli olan ve istenen tahsil şartlarına sahip olmaları gerekir. Bunun için gerekli tahsil şartlarını sağlamanın yanı sıra mesleki açıdan gerekli bilgilerin taşınıp taşınmadığı yapılan sınavlarla sınırlıdır.

1.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bu standart denetçilerin bağımsız düşünme mantığı içinde olmalarını öngörmektedir. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır.

Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir.

ABD’ de 2000’li yılların başında, Enron, Worldcom, Xerox, AOL, Tyco International gibi büyük ve gelişmiş firmalarda yaşanan muhasebe ve denetim ile ilgili bazı skandallar nedeniyle firmaların sundukları bilgilere, yapılan bağımsız denetimlere ve ABD piyasasına güven kalmamıştır. Bu güveni yeniden sağlayabilmek amacıyla Temmuz 2002’de “Yatırımcıları Korumak İçin Kurumsal Açıklamaları Sermaye Piyasası Kanununa ve Diğer Kararlara Uygun Hale Getirerek Doğruluklarını ve Güvenilirliklerini İyileştirme Kanunu” anlamına gelen Sarbanes–Oxley (SOX) Yasası çıkarılmıştır (Erdoğan, 2009:119). Sarbanes–Oxley (SOX) Yasası ile kurumsal yönetimin işletmeler tarafından uygulanmasını zorunlu kılmak ve şeffaflığı sağlamak amaçlanmıştır (Gökalp, 2005:107).

Sarbanes–Oxley (SOX) Yasası, genel kabul görmüş denetim standartlarının bağımsızlık ilkesi ile olan bütünlüğü açısından incelendiğinde ise yasanın “Denetçi Bağımsızlığı” başlığı altında, denetçilerin uygulamaları dışında kalan hizmetler, denetçi rotasyonu, denetçi raporları, çıkar çatışmaları gibi denetçi bağımsızlığına ilişkin düzenlemelere yer verildiği görülmektedir (Yereli, 2009:33).

1.4.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik

Mesleki özen standardına göre, denetçinin denetim çalışmalarında işine gereken önem ve özeni göstermesi gerekmektedir. Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve de bağımsız davranması yeterli olmamaktadır. Denetim ve dolayısı ile denetçinin başarısı yapılan işlerin kalitesiyle ölçülmektedir. Denetçiler mesleki sorumluluklarını her aşamada taşımak zorundadırlar. Denetçiden beklenen, uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasıdır. Gereken titizlik ve çabayı göstermeyen bir denetçi meslek ahlakına uygun davranmamış olur (Ekiz, 2011:11).

Denetçi denetim işinde şüpheli davranmalıdır ki, mesleki şüphecilikle her türlü durumda neden – sonuç ilişkisi kurup gerçek sebepleri ve sonuçları ortaya çıkarabilsin.

Denetçi, denetim adımlarında salt bir görevi yerine getirmenin ötesinde o görevin gerektirdiği çabayı, titizliği göstermeli ve mesleki incelikleri uygulamayı ihmal etmemelidir (Erdoğan, 2006:77).

1.4.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetim faaliyetinin nasıl ve ne şekilde yürütüleceğini açıklayan ve genel standartlara oranla daha özel olan çalışma alanı standartları, denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve kanıtları değerlendirmede rehberlik etmektedir. Bu standartlar ile ulaşılması istenen diğer bir hedef ise yapılan denetim çalışmalarında denetimi yapan makul bir denetçinin aynı çalışmalarla aynı(benzer) sonuçlara ulaşmasının sağlanması, diğer bir ifade ile denetimde objektifliği yakalamaktır. Denetim faaliyetinin çalışma alanı standartları aşağıda belirtilmiştir.

1.4.2.1. Planlama ve Gözetim

Denetimin planlanması, müşteri işletme hakkında bilgi edinilmesi, uygulanacak denetim prosedürlerin niteliğinin, zamanının ve büyüklüğünün belirlenmesi ve buna uygun olarak personelin görevlendirilmesi çalışmalarından oluşmaktadır (Kepekçi, 2004:44).

Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için kuruluşun organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal ve hizmetlerin niteliği, yatırımları, alımları, pazarlama faaliyetleri, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konuda bilgi toplanmalıdır. Denetçi bu konularda bilgi sahibi olduktan sonra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlanmalıdır. Bununla birlikte hazırlanan bu plan doğrultusunda yapılacak çalışmalarla ilgili olarak ayrıca bir denetim programı yapılmalıdır.

1.4.2.2. İç Kontrol Sistemi

Çalışma alanı standartlarından ikincisi denetçinin iç kontrol sistemini gözden geçirip bir değerlendirme yapmasını öngörmektedir. Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç bulunmaktadır.

Birinci amaç, sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Kurulup işletilen sistem (İç Kontrol Sistemi) ne kadar etkin ise denetçinin güveni de o kadar fazla olacak buna bağlı olacak ve denetim riski azalacaktır. Diğer amaç ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir (Güredin, 2000:68).

1.4.2.3. Kanıt Toplama

Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, denetçilerin denetimle ilgili olarak gerçekçi bir görüşe ulaşabilmeleri için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanmaları gerektiğini belirtmektedir. Standart ayrıca bu kanıtların toplanabilmesi için uygun denetim tekniklerinin kullanılmasını önermektedir (Bozkurt, 2006:87).

Denetim kanıtları, denetlenen kuruluş tarafından hazırlanarak denetçiye verilebileceği gibi, denetçi tarafından çeşitli denetim yöntemleri uygulanarak kuruluş içinden veya kuruluş dışından toplanabilir. Toplanan kanıtların ne ölçüde yeterli olup olmadığı denetçinin takdirine kalmıştır (Ekiz, 2011:12).

1.4.3. Raporlama Standartları

Denetim faaliyetleri sonucunda elde edilen bulguların nasıl raporlanacağına ilişkin olan raporlama standartları, denetim raporunda asgari olarak yer alması gereken hususlardan meydana gelmektedir.

1.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Denetim sonunda düzenlenen denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmelidir. Mali tabloların sağlıklı bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri en önemli ölçüttür. Denetçinin kurum faaliyetleri ile ilgili doğru ve gerçek bir değerlendirme yapabilmesi için mali tabloların ne ölçüde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlendiğinin bilinmesine ihtiyaç vardır.

Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulması gerektiğini açıkça öngörmektedir. Bu ilkelere açıkça uyulmamış olduğu durumlarda denetçi bunun sonuçlarını açıklamakla yükümlüdür (Güredin, 2000:69).

1.4.3.2. Süreklilik

Bu standart kurumun denetlendiği yıl ile önceki yıl mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özellik taşıyıp taşımadıklarını kontrol altına almaktadır. Denetçiler raporlarında kurumların muhasebe politikalarında karşılaştırma yapmayı engelleyici değişikliklerin bulunup bulunmadığını belirtmek durumundadır.

Süreklilik ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilmesine olanak sağlar. Ancak muhasebe ilkelerinin hiçbir zaman değiştirilemeyeceği anlamında düşünülmemelidir. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Bu durumda yapılan değişiklikler ve bunların etkileri mali tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır (Güredin, 2000:71).

1.4.3.3. Açıklayıcı Bilgiler

Mali tabloların kurumlarla ilgili çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgileri sunarlar. Mümkün olduğu kadar fazla kullanıcıya hitap edebilmek için geniş amaçlı olarak düzenlenen mali tablolarda yer alan bilgilerin kurumla ilgili karar alıcılar için güncel, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır.

Denetçi finansal raporlarda yer alması gereken açıklayıcı notları da inceleyerek, bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Yeterli derecede açıklamanın olmaması durumunda denetçi raporunda bunu belirtir (Güredin,2000:70).

1.4.3.4. Görüş Bildirme

Denetçilerin denetiminden geçmiş mali tablolar ve bu tablolarda yer alan bilgiler doğru ve güvenilir kabul edilir. Karar alıcıların alacakları karara dayanak oluştururlar. Bu nedenle, yapılan denetim neticesinde, tespit edilen bulgu, tespit ve görüşler, genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda denetim raporunda açıklanmalıdır (Aksoy, 2002:45). Denetim raporunda denetçiler, denetim konusu ile ilgili olarak yapılan tespitlerin bir değerlendirmesini yaparak olumlu veya olumsuz görüşlerini açıklamak zorundadırlar.

1.5. TÜRK MALİ SİSTEMİNDE DENETİM

Kamu içerisinde her alanda denetim fonksiyonu yürümektedir. Bunların çoğunluğu kamunun kendisine yönelik olsa da özel sektörün ve/veya farklı alanların denetlenmesini de kamu organları yapmaktadır.

Kamuda denetim işlevi bulunan organlar genel olarak şunlardır; TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Anayasa Mahkemesi, Sayıştay, Başbakanlık, Bakanlıklar, Müsteşarlıklar ve Genel Müdürlükler Denetim Organları, Yüksek Denetleme Kurulu (YDK), İç Denetim ve Üst Kurullar. Bu bölümde kısa ve genel olarak denetim organları ve görevleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1.5.1. Türk Kamu Mali Sisteminin Tarihsel Süreci

Devlet bütçesini oluşturan genel ve özel bütçeli dairelerin bütçeleri hazırlanma ve onanma bakımından birbirlerinden farklı değildir; uygulama açısından da özel bütçelerde özel yasalarındaki hükümler saklı kalmak üzere, esas itibarıyla genel bütçenin uymak zorunda olduğu prosedür izlenir. Denetim aşamasında her

kurumun kendi teftiş birimleri, teşkilat ve görevleri açısından denetim faaliyetlerini yerine getirirlerken mali denetim de yapabilirler. Genel ve özel bütçeli daireler, asıl görevleri mali denetim olan birimlerce de denetlenir (Altuğ, 2000:9).

Ortaylı'nın aktardığı üzere Osmanlı devletinde Divan-ı hümayun üyesi olan Defterdar bütçeden sorumludur ve Tanzimat sonrasında kurulan Divan-ı Muhasebat günümüz yüksek denetim kurumlarının kökenini oluşturmaktadır (Ortaylı, 2007:88). Sayıştay'ın anayasal statüsü Cumhuriyet Döneminde de devam ettirilmiş ve 1924 anayasasında da belirtilmiştir. 1961 anayasasında Sayıştay ismi ile mevzuatımızda yer alan yüksek denetim kurumu 1967 tarihli 832 sayılı yasa ile yeni bir yapıya ve işleyişe kavuşturulmuştur (Köse, 2007:26).

Anayasal statüsünü 1876'dan günümüze koruyan Sayıştay'ın kanununda zaman içinde birçok değişiklik yapılmıştır. Ancak en önemli değişiklik 1996 yılında Sayıştay'ın verimlilik ve etkinlik denetimi yapabileceği ile ilgili olan değişiklik olmuştur. Bunun anlamı o dönemde kavram olarak kullanılmasa da performans yönetimine/denetimine geçiştir. Artık kamu mali sisteminde sadece düzenlilik denetimi değil aynı zamanda performans denetimi de yapılacaktır. Ancak bu değişim sürecinin aşağıda da ayrıntısına girileceği üzere temel taşı 2003 yılında çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) olmuştur. Bu kanun bütçeden denetime kadar mali sistemin iskeletini oluşturmuştur. 832 sayılı kanun yerine çıkarılan 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu, 5018 sayılı kanunla adeta paralel yazılmıştır. Buradaki amaç yeni Sayıştay Kanunu'nun kamu mali yönetimi alanında yapılan değişikliklere uygun hale getirilmesidir (Önder ve Türkoğlu, 2012:199).

Ayrıca 2011 tarihli 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Türk Kamu Mali Denetim Sistemi içinde önemli yeri olan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı altında Vergi Müfettişi sıfatı ile birleştirilmiştir. Maliye Teşkilatı hem örgütsel anlamda değişikliğe uğramış hem de mali denetim sistemimiz yeniden yapılandırılmıştır.

1.5.2. Türk Kamu Mali Sisteminde Denetim Organları

1.5.2.1. TBMM Denetimi

Kamu idarelerinin tüm faaliyetlerinin, bir yandan kamuoyunun gözetimi ve denetimine diğer yandan ise parlamento tarafından doğrudan veya parlamento adına dış denetim organlarının denetimine ve en son kendi iç denetimine tabi tutulması, çağdaş yönetimlerin kamuya karşı olan sorumluluklarının yerine getirilmesine yönelik bir gerekliliktir (Gürkan, 2009:77).

Bu anlamda Anayasamızın 98. maddesi ile TBMM'nin denetleme yetkisi düzenlenmiştir. Buna göre TBMM soru, Meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve Meclis soruşturması yollarıyla denetleme yetkisini kullanır.

1.5.2.2. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu Denetimi

Devlet Denetleme Kurulu (DDK), Anayasanın 108. Maddesine göre, “İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak” kurulmuştur. Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluştaki, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle, vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları, Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır. Anayasanın bu hükmü doğrultusunda, 1982 yılında, 2443 sayılı Kanunla Devlet Denetleme Kurulu oluşturulmuştur.

2443 sayılı Kanuna göre DDK; Başkanı dâhil dokuz üyeden oluşmaktadır. Üyeler yükseköğrenim görmüş ve en az on iki yıl Devlet hizmetinde çalışmış kişiler arasından Cumhurbaşkanınca atanmaktadır. DDK adına hazırlanan raporlar, Kurulda konuşulur ve Cumhurbaşkanına arz edilmek üzere karara bağlanır. Kurul raporları Cumhurbaşkanının onayı alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilir. Kurul raporlarında incelenmesi, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenen konular, en geç

kırk beş gün içinde gereği yapılmak üzere Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilir. Sonuçtan Başbakanlık aracılığıyla Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğünde önemli konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirir (MBS, 2013).

1.5.2.3. Anayasa Mahkemesi Denetimi

Anayasamızın 69. maddesine göre, Anayasa Mahkemesince siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunun tespiti, bu hususun denetim yöntemleri ve aykırılık halinde uygulanacak yaptırımlar kanunda gösterilir. Anayasa Mahkemesi, bu denetim görevini yerine getirirken Sayıştay'dan yardım sağlar. Bu açıdan değerlendirildiğinde doğrudan olmasa da Anayasa Mahkemesinin de mali denetim organlarından biri olduğu sonucuna varılmaktadır (MBS, 2013).

1.5.2.4. Sayıştay Denetimi

Ülkemizde mali düzenin sağlanması ve bütçe açıklarının önlenmesi amacıyla girişilen çabalardan etkin sonuç alınamaması üzerine, daha köklü önlemler alınması yoluna gidilmiştir. Bu önlemlerin başında, Padişah Abdülmecit'in 1862 yılında yayınladığı Hattı Hümayun üzerine padişaha sunulan arz tezkeresinin kabulü ile 29 Mayıs 1862 tarihinde Sayıştay'ın kurulması gelmektedir (Köse, 2007:16).

Köse'nin aktarımıyla, Kurtuluş Savaşı yıllarında mali işlemlerin denetlenmesi amacıyla Meclis içinden bir komisyon kurulmuştur. Cumhuriyetin ilanı ile birlikte 1924 Anayasasının 100. Maddesi uyarınca, Sayıştay TBMM'ne bağlı ve devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevli bir kuruluş olarak yerini almıştır. 1967 tarihli 832 sayılı "Sayıştay Kanunu" ile yasal anlamda yeni bir yapıya ve işleyişe kavuşan Sayıştay, 1982 Anayasası'nın yargı bölümünde tanımlanmıştır (Köse, 2007:19). Sayıştay TBMM adına denetim yapmakla görevli olmakla beraber hiçbir makama bağlı değildir. Bu sebeple de devlet yapısı içinde özel bir konuma sahiptir (Önder ve Türkoğlu, 2012:200).

Anayasal statüsünü 1876'dan günümüze koruyan Sayıştay Kanunu'nda zaman içinde birçok değişiklik yapılmıştır. Ancak en önemli değişiklik 1996 yılında

Sayıştay'ın verimlilik ve etkinlik denetimi yapabileceği ile ilgili olan değişiklik olmuştur. Bunun anlamı o dönemde kavram olarak kullanılmasa da performans yönetimine/denetimine geçiştir. Artık kamu mali sisteminde sadece düzenlilik denetimi değil aynı zamanda performans denetimi de yapılacaktır.

Ancak bu değişim sürecinin temel taşı 2003 yılında çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) olmuştur. Bu kanun bütçeden denetime kadar mali sistemin iskeletini oluşturmuştur. 832 sayılı kanun yerine çıkarılan 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu, 5018 sayılı kanunla adeta paralel yazılmıştır (Önder ve Türkoğlu, 2012:208).

Bu noktada 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununda yer alan denetimin genel esaslarını vurgulamak gerekmektedir. Kanunun 35. madde1. bendinde denetimin genel esasları şu şekilde belirtilmiştir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010);

a) Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınmaz.

b) Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür.

c) Sayıştay ve denetçiler denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütür. Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemez.

ç) Denetimler, güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirilir.

d) Denetim görevinin etkin bir biçimde yerine getirilmesi için Kurum mensuplarının teknik ve mesleki yeterlikleri geliştirilir.

e) Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir.

6085 sayılı kanunun temel amacı hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak ve kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanılmasını

sağlamak, bütçeleme sistemi ve bütçe denetiminin de bu ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi için uygun bir altyapı hazırlamak, hatta bunu zorunlu kılmaktadır.

1.5.2.5. Başbakanlık Denetimi

Başbakanlık emrinde görev yapan *Yüksek Denetleme Kurulu* 1938 tarihli 3460sayılı yasa ile Kamu İktisadi Teşekküllerinin denetimi amacıyla kurulmuştur (Sanal, 2002:34). Zaman içinde TBMM'ye bağlı görev yaptığı dönemler olmakla beraber görev alanı genişletilmiş ve KİT tanımı içerisinde yer almayan bazı kurum kuruluşların denetiminden de sorumlu olmuştur. Modern yönetim ve denetim anlayışının kamu örgütlenmesindeki yansımaları sonrası 6085 Sayılı yeni Sayıştay kanunu ile “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun personeli, araç, gereç ve her türlü taşınır ve taşınmaz malları ve bütçesi” Sayıştay'a devredilmiştir (Akyel, Özdemirci, Gülmez, Şimşek, Seven, 2012:66).

Ayrıca Türk kamu idaresinde önemli yeri olan diğer bir denetim organı da teftiş kurulları olup, genelde bir iç denetim organı olarak faaliyet göstermektedirler. Bu denetim birimlerinden *Başbakanlık Teftiş Kurulu*, bütün kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüslerinde, bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde ve her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş yapmak ve yaptırmak görev ve yetkisine sahiptir (Akyel, Özdemirci, Gülmez, Şimşek, Seven, 2012:49).

1.5.2.6. Diğer Denetim Kuruluşları

Yukarıda sayılanların dışında, Maliye Bakanlığı bünyesindeki denetim ve inceleme birimleri de diğer kamu kuruluş ve idareleri üzerinde belirli konularda denetim yetkisine sahip bulunmaktadır.

➤ *Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)*, sermaye piyasası araçlarının, ihracını, halka arz ve satışının şartlarını düzenlemek ve denetlemekle,

➤ *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)*, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketlerinin; kuruluş ve faaliyetlerini, yönetim ve teşkilat yapısını, birleşme, bölünme, hisse değişimini ve tasfiyelerini düzenlemek, uygulamak, uygulanmasını sağlamak, uygulamayı izlemek ve denetlemekle,

➤ *Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK)*, elektrik, petrol, doğalgaz ve LPG piyasası ile ilgili düzenleme yapmak ve denetlemelerde bulunmakla görevlendirilmişlerdir.

Denetim organları, çalışmalarını genellikle murakıp, denetçi, uzman, müfettiş, kontrolör gibi çeşitli unvanlarla çalışan ve ağırlıklı olarak kariyerdan gelen denetim görevlileriyle yürütmektedirler(Erzurum Büyükşehir Belediyesi, 2013).

Ayrıca bakanlıklar bünyesinde bulunan ve çoğunlukla taşra teşkilatlarını denetleyen Teftiş Kurulu Başkanlıkları eliyle de Türk Kamu Yönetimi içerisinde mali denetleme yapılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM – PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde iç denetim kavramı ve performans denetimi kavramları detaylarıyla incelenecek olup literatürde ve uygulamada bu kavramlara yaklaşımlar ortaya konmaya çalışılacaktır.

2.1. İÇ DENETİM KAVRAMI

Bu bölümde iç denetim kavramsal olarak açıklanacaktır. Tarihsel süreç içinde gelişimi ve ortaya çıkış sebepleri ortaya konduktan sonra iç kontrol ve dış denetim ile arasındaki ilişki bölümün konusunu oluşturmaktadır.

2.1.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin tarihsel olarak çok eskilere dayandığından söz edilmekle beraber; Avrupa ülkelerinde iç denetim faaliyetleri 1900'lü yıllarda ele alınmaya başlamıştır (Yılancı, 2006:15). 1929 yılı Ekonomik Buhran Döneminde ortaya çıkan hile ve yolsuzluk olayları sonucunda, ABD'de yönetim ve denetim sistemleri gözden geçirilmiş ve yeni bir sistem tasarlanmıştır. 1933-1934 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerle dış denetimin yanında örgüt içinde sürekli denetim hizmeti veren, muhasebe işlemleri ve finansal tabloların güvenilirliğini değerlendiren bir kontrol sistemi olarak iç denetim sistemi kurulmuştur (Gürdal ve Çıplak, 2010:77; Bilge ve Kiracı, 2010:32). 1940'lı yıllarda ise iç denetim işletme örgütlerinde bir fonksiyon olarak görünmeye başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş yaşamının gelişmesi ve profesyonellere yetki devri sonucunda iç denetim hızlı bir ilerleme yoluna girmiştir. Özellikle 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditors) ile iç denetim kurumsal bir kimlik kazanmıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:55; Pehlivanlı, 2010:36).

İç denetimin işletme örgütlerinde kazandığı önem iç denetçilik mesleğinin dünyada ve ülkemizde giderek daha çok tanınmasına ve örgütlenme çalışmalarının genişlemesine neden olmuştur. Bu bağlamda kurulan Avrupa ülkeleri Enstitülerinin

oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nda (ECÜA) 28 Avrupa ülkesi ve İsrail temsil edilmektedir (Yılcıncı, 2006:19).

Türk hukuku açısından iç denetimin tarihi 1926 tarihli 865 sayılı Ticaret Kanunu'yla başlamıştır. Bu kanun İtalyan ve Alman hukukundan alınmış ve iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağını hükme bağlamıştır.1957 tarihli 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ise iç denetimin anonim şirketlerin zorunlu bir organı olan iç denetçiler tarafından yerine getireceği bir sistem öngörülmüştür. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda ise iç kontrol sistemi ve iç denetim zorunlu kılınmış ve ayrıca yönetime bağlı bir denetim komitesi de yer almaktadır. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda da iç denetim sistemi bankalara paralel bir şekilde düzenlenmiştir. Ancak iç denetimde ortaya çıkan değişimler kanunda değişiklikler yapılmak suretiyle mevzuata yansıtılmıştır (Önder, 2008:46).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 1995 yılında kurulmuş dernek statüsünde çalışan bir kuruluştur. TİDE, 1996 yılında hem ÜA hem de ECÜA üyeliğine kabul edilmiştir (TİDE, 2014).

İç denetimin öneminin artmasına neden olan kilometre taşlarından bazıları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (İç Denetim Merkezi, 2014):

- 1933 yılında Amerika'da SEC(Security Exchange Commission)'in kurulması,
- 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - ÜA)'nin kurulması,
- 1956 yılında ÜA tarafından “Statement of Responsibilities of the Internal Auditors” ın yayınlanması,
- 1985 yılında “The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committee (COSO)”nin kurulması,
- 1987 yılında Treadway Komisyonu tarafından “National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFR Raporu)” ın yayınlanması,
- 1989 yılında ÜA tarafından İç Denetim Standartları'nın yayınlanması,
- 1990 yılında ÜA tarafından iç denetim için ilk resmi tanımın yapılması,1991 yılında SAS (Statement of Auditing Standards) No: 65 “The Auditors Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement” ın yayınlanması,
- COSO tarafından 1992 yılında İç Kontrol Çerçevesi'nin yayınlanması,

- 1992 yılında İngiltere'de Cadbury Komisyonu tarafından “Cadbury Raporu” nun yayınlanması,
- 1995 yılında Kanada'da “Canadian Institute of Chartered of Accountants” tarafından “Guidance on Control(COCO Raporu)” un yayınlanması,
- 1995 yılında ÜA'nın Türkiye şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)'nin kurulması,
- 1999 yılında İngiltere'de “The Financial Reporting Council” tarafından “Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (Turnbull Raporu)” nun yayınlanması,
- 1999 yılında ÜA Yönetim Kurulu tarafından "İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi” nin kabul edilmesi,
- 1999 yılında “Blue Ribbon Committee Raporu” nun yayınlanması,
- 2002 yılında Afrika'da “The King Report on Corporate Governance for South Africa(King Raporu)” isimli raporun yayınlanması,
- Enron Skandalı sonrası 2002 yılında Amerika'da “Public Accounting Reform and Investor Protection Act. (Sarbanes-Oxley Yasası)” nın kabul edilmesi,
- COSO tarafından 2006 yılında “Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi”nin yayınlanması,
- 2007 yılında ÜA Yönetim Kurulu tarafından “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi” nin kabul edilmesi şeklinde sıralanabilir.

2.1.2. İç Denetimin Tanımı

Denetim kavram ve olgusu temel olarak, yönetimin bir işlevi ve yönetsel kişilerce yerine getirilen doğal bir görev olma niteliği taşımaktadır. Siyasi mali denetim Sayıştay, idari nitelikteki mali denetim ise iç kontrol birimlerince yerine getirilmektedir. İç denetim; örgütün- işin ve personelin denetimi yoluyla dolaylı olarak hizmetinde denetlendiği varsayımına dayanmaktadır. Dolayısıyla denetlenen nesne temel olarak örgüt – iştir. Bu özelliği ile kamu ya da özel sektör bakımından bir farklılık içermez. İç denetim faaliyetlerinde denetim, işin etkililiğinin bir bütün olarak ortaya çıkarılmasını kapsamaktadır. Kamu yönetiminde iç denetimin temel farklılığı içeriğin yapılandırılması bakımından ortaya çıkmaktadır. Bu bakış

açısından örgüt veya birimin bir maliyet merkezi olarak konumlandırılması için etkililiğinin belirlenmesinin yapısal unsurunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla iç denetim işin etkililiğinin ölçülebilir bir zeminde ortaya çıkarılması mantığına dayandığından, bu denetim türünün kamu yönetimi bakımından anlamı ve geçerliliği, ölçülebilir bir yönetsel yapının oluşturulması bakımından önem taşımaktadır. Ortaya çıkan bu durum, teftiş denetiminin dayanağı olan bakanın siyasi sorumluluğu kapsamındaki denetim yaklaşımına alternatif, nesnel bir zemin ortaya çıkartmaktadır.

İç denetimin karakteristiğinin ölçülebilir nesnel bir zeminde, ölçmeye uygun araçlara dayalı bir özdenetim sistemi olduğu söylenebilir. Konu siyasal ve yönetsel sistemin yapısına ilişkindir. İç denetim sistemi; hizmetin bütün olarak yürütümünün sorumluluğunun doğrudan doğruya siyasal otorite üzerinden değil, hizmetin yapılışı ile denetiminin örtüşmesi kapsamında kendi kendine denetimdir. Bu durumda siyasi otoritenin sorumluluğu ve konumu dolaylı olmaktadır. Türk kamu yönetiminde iç denetim sistemi tam olarak hatta büyük ölçüde uyumlaşmamış olup bir anlamda kan uyuşmazlığı yaşanmaktadır. Bu durumun temel sebeplerinden biri iç denetimin, nesnel zeminini oluşturan ölçülebilir bir kamu yönetiminin yapılandırılmamış olmasıdır. Öte yandan iç denetim sistemi ile kamu yönetiminin yönetsel yapı bakımından örgütlenmesin arasında da uyuşmazlıklar bulunmaktadır (Akbulut, Mimaroglu Özgen, Fındık, Seymenoğlu, Almış, 2012:49).

İç denetim en geniş anlamda; bir kurumdaki finansal ve operasyonel bilginin doğruluk ve güvenilirliğini, kurumun risklerinin tanımlanarak en aza indirilmesini, iç ve dış düzenlemelerin izlenip izlenmediğini, tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığını, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını, kurumun hedeflerine etkin bir biçimde ulaşip ulaşmadığını belirleyen ve kurum yöneticileri ile diğer üyelerinin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde destek olan, iç denetçiler tarafından tüm işlem ve kontrollerin nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirildiği ve onaylandığı sistemdir (Akarkarasu, 2000:96).

İç denetim kurum faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun kurum içi birimlerce araştırılması, sapmaların tespiti ve düzeltilmesi sürecidir. İç denetim yapılan faaliyetlerin kurum-kuruluş amaçları doğrultusunda verimlilik ve rekabet gücünü arttıracak biçimde yönlendirilmesini, yatırım ve

yönetim danışmanlığını, kurum - kuruluşta hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir (Yılcı, 2006:26).

İç denetim, kuruma hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek üzere örgüt içinde oluşturulmuş, bağımsız değerlendirme fonksiyonudur (Moeller ve Witt, 1999:62).

İç Denetim Enstitüsü' nün (ÜA) 1957 yılında yapmış olduğu tanıma göre; "İç denetim, yönetime hizmet amacıyla kurum içinde muhasebe, finans ve diğer kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesinin bağımsız olarak değerlendirme fonksiyonudur" (Pehlivanlı, 2010:39).

2000' lerde İç Denetim Enstitüsünün (ÜA) yapmış olduğu yeni tanıma göre ise; "İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için düzenlenmiş, bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disipline edilmiş bir yaklaşım getirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardım eder" (Bilge ve Kiracı, 2010:50).

İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. Denetim faaliyetinin "iç" olma niteliği idare bünyesinde, idarenin yetkili mercileri adına yapılıyor olmasından kaynaklanmaktadır (Midyat, 2007:12).

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı denetimdir. Temel amaç varlıkların her türlü zararlara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyumunda yürütülüp yürütülmediğinin araştırılmasıdır. İç denetim kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Güredin, 2000:71).

Mevzuatımızda kanun yönüyle denetim incelendiğinde, denetleme ile ilgili hükümler yer almakla birlikte yürürlükten kaldırılan 6762 sayılı TTK'da, 6102 sayılı yeni TTK'da, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda, ne 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nda açık bir denetim tanımı bulunmamaktadır. Kamu hukuku alanında ise 5786 sayılı Serbest

Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda sarıh bir denetim tanımı bulunmamakta, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda ise hem iç denetim hem de iç kontrolün detaylıca tanımlandığı maddeler bulunmaktadır (Önder, 2008:59).

5018 sayılı kanunun 63'üncü maddesiyle iç denetim, "Kamuidaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğinin değerlendirilmesi ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetlerin idarelerin yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği belirtilerek iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınarak suretiyle İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birim başkanlıkları kurulacağı kanunda belirtilmiştir (Özhan, 2012:98).

2.1.3. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

2.1.3.1. Amaçları

İç denetimin uygulanma amacı, ilk zamanlarda hırsızlığa engel olmak, hataları bulmak ve yanılmaları önlemek iken, II. Dünya Savaşı'ndan sonra bu durum değişmiş ve iç denetim kurum faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirme yönünde değişim göstermiştir (Dittenhofer, 2001:447).

İç denetimin amacı, kuruma fayda sağlamak için denetim çalışmalarını sürdürmek ve çalışanların sorumluluklarını etkin bir şekilde gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktır (Tunçay, 2011:65; YÖK, 2014). Nitekim iç denetimin temel amacı; kurum hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, kurumun varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin kurum politikaları ile uyum

içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır (Ceyhan, 2010:88).

İç denetim, kurumdaki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan önemli bir yönetim kontrol aracıdır. Başarılı bir iç denetim, kurum içi önemli olmasının yanı sıra dış denetimin başarısını da etkiler (Tektüfekçi, 2008:82).

İç denetimin temel amaçları arasında; kuruluşun faaliyetlerinin kanun, yönetmelik ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının tespiti, iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği ile risk yönetim sürecinin değerlendirilmesi, amaç ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesi doğrultusunda kuruma değer katma ve geliştirici önerilerde bulunulması yer almaktadır (Mallı, 2013:78).

İdarelerin sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, yönetimde görev alan personele ve üst yöneticiye yardımcı olmak amacıyla iç denetçiler, üst yöneticinin önerilerini de dikkate alarak bağlı olduğu idarenin yıllık iç denetim programını hazırlar ve bu program üst yönetici tarafından onaylanır (Özhan, 2012:108).İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkili olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır.

Zaman içerisinde kurumların büyüklüklerinin artması ve teknolojik gelişmeler sonucunda üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesinde iç denetimin etkisi artmıştır. Bu gelişmeler sonucunda, iç denetimin faaliyet alanı da genişleyerek, mevcut kontrol sistemlerinin yeterliliğinin değerlendirilmesinin yanında, kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması, risk oluşturan veya oluşturabilecek unsurların tespit edilerek kontrol edilebilmesi için önerilerde bulunulması, faaliyetlerin incelenerek kurumun hedef ve amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerin geliştirilmesi konusunda yönetime tavsiyelerde bulunması boyutuna gelmiştir (Kepekçi, 1982:171).

İç denetimin amaçları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:

a) Kurum Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme: Kuruma amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak, iç denetimin en temel görevlerinden biridir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere kurumun iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar. Güçlü iç denetim, kontrol sisteminin etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmanın yanında risklerin

azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi, dolandırıcılığın tespiti, tasarruf olanaklarının belirlenmesi gibi faaliyetlerle de kuruma ilave değer kazandırır (Ceyhan, 2010:90;Chapman ve Anderson, 2003:99).

b) Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme: İç denetçiler, kurum amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması ve önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve prosedürlerin geçerliliğini inceleyerek, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunularak kurumun risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir (Özbek, 2003:17).

Bu açıdan değerlendirildiğinde planlanan amaçlara ulaşmayı etkileyen her türlü engel risktir. Risklerin kontrol edilebilmesi öncelikle tanımlanması, ölçülmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir (Özbek, 2003:18).

c) Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme: iç denetçiler, kurum varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile kurum içerisinde oluşturulmuş iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması amacı ile öneri ve tavsiyelerde bulunur (Ceyhan, 2010:95).

d) Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirme: İç denetçi, kurumun yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin artırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır (Ceyhan, 2010:99).

e) Kurumun Amaçlarına Ulaşmasında Yardımcı Olma: İç denetimin amacı; kuruma yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve kurumda çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktadır (Uzay, 2007:289).

İç denetim faaliyeti; kurumun faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar (KOSGEB, 2014).

İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur (Kalender, 2008:97).

Türk kamu mali yönetiminde iç denetim sistemi mevzuatımız açısından değerlendirildiğinde, Bakanlar Kurulu'nun 2006/10654 sayılı kararına ekli İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yürürlüğe konulmuştur. Anılan yönetmeliğin "İç Denetim Faaliyetinin Amacı" başlıklı 5.maddesinde, iç denetim faaliyetinin amacı şu şekilde tanımlanmıştır:

(1) İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

(2) İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

(3) Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.

2.1.3.2. Kapsamı

Genel olarak iç denetimin kapsamına giren konular şunlardır (Spira ve Page, 2003:645):

- Mali ve operasyonel bilgilerin ve söz konusu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, sınıflandırılmasında ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Kuruluş faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olabilecek politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara, yönetmeliklere ve anlaşmalara uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemlerin incelenmesi ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığının belirlenmesi,
- Varlıkları korumak için oluşturulan araçların gözden geçirilmesi ve uygun olduğunda varlıkların fiziksel mevcudiyetinin doğrulanması,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi,
- Operasyonların ve programların gözden geçirilerek planlandıkları gibi gerçekleştirilip gerçekleştirilmediklerinin ve sonuçların belirlenen amaçlara ve hedeflerle uygunluğunun tespit edilmesi yönündeki yetki ve sorumluluklar.

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. 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 geçirmektedir (Kepekçi, 2004:46).

İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, iç denetçilerin asıl faaliyetleri olup iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturmaktadır (Uzay, 2003:56). İç denetimin faaliyet denetimi yönünü ise verimlilik denetimi oluşturmaktadır (Özer, 1997:66). İç denetim, örgütün kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir.

Günümüzde iç denetimin kapsamı genişlemiş, geleneksel yaklaşımda olduğu gibi sadece finansal değerlerin değil, kurumsal yönetim gibi diğer yönetim sistemlerinin denetlenmesi de iç denetimin kapsamı içerisine girmiştir.

Modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetleri; güvence sağlama, danışmanlık etme şeklinde iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma ilave değer katmak durumundadırlar.

Güvence sağlama hizmeti iç denetçinin; organizasyondaki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili objektif değerlendirmeler yapmak suretiyle bağımsız bir şekilde yönetime görüşlerini sunmasını kapsamaktadır.

Danışmanlık hizmeti ile yöneticiler, organizasyondaki süreçlerde meydana gelen problemlere çözüm bulma, süreçlerin yeniden yapılandırılması ve sistemlerin geliştirilmesi gibi konularda iç denetçilerden öneriler almakta ve bu önerileri dikkate almak suretiyle ileride ortaya çıkması muhtemel sorunların da önüne geçme imkânı bulmaktadırlar (Memiş, 2006:39).

İç denetim kapsamındaki hedefler şunlardır (Dağlı, 2000:77)

- Mali nitelikteki ve mali nitelikte olmayan faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve bu bilgileri tespit etmek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçların gözden geçirilmesi,
- Raporlar ve işlemler üzerinde önemli etkileri olan kanunların, sistemlerin, planların ve politikaların raporlar ve işlemlere uygunluğunu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirme ve örgütün bunlarla uyum içerisinde olup olmadığını belirleme,
- Kaynakların ekonomik ve etkin kullanımının sağlanması,
- Faaliyetlerin veya programların amaç ve hedefleri doğrultusunda yerine getirilmesidir.

Şirket ile ilgili her türlü faaliyet iç denetim kapsamına girmektedir. İç denetim fonksiyonunun kapsamını kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur.

5018 sayılı Kanun'la idarelerin yönetim sorumluluğu yeniden düzenlenmiş, mali yönetim ve kontrol alanlarındaki inisiyatifleri önemli ölçüde artırılmıştır. Anılan kanun ile iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmuş ve iç denetimin kapsamı,

uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde belirlenmiştir (Arcagök ve Erüz, 2006:75).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin “İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı” başlıklı 6. maddesinde, iç denetim faaliyetinin kapsamı, “Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dâhil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur” şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmakta ve iç denetimin kapsamı, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde oluşturulmaktadır. Kamu idarelerinin faaliyetlerinin, stratejik planlar ve çok yıllık bütçelerle gerçekleştirilmesi esasları getirilmektedir. Bu sistemin etkin bir şekilde işlemesi için, idare faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının hedefler doğrultusunda olup olmadığı ve kaynak tahsislerinin kurum hedeflerine yönelik etkili ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığının uluslararası standartlara uygun olarak, bağımsız ve tarafsız bir şekilde iç denetçiler tarafından denetlenmesi gerekmektedir (Özkan, 2008:97).

İç denetim, kuruluşun mensuplarını incelenen faaliyetlere ilişkin analizler,değerlendirmeler, görüşler ve bilgilerle donatır. Amaçlar arasında, en uygunmaliliklerle etkili bir kontrolün özendirilmesi de bulunmaktadır. İç denetim, üstlendiği sorumlulukların yerine getirilmesinde, performans kalitesinin ve kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliğinin ve kalitesinin incelenmesi ile değerlendirilmesi faaliyetlerini kapsar (Özeren, 1999:66).

İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır (Arcagök ve Yörük, 2014).

İç denetim faaliyet alanları üç başlık halinde incelenebilir; Bunlar;

1. İç kontrol süreçlerinin denetimi,
2. Risk yönetim süreçlerinin denetimi,

3. Yönetmel süreçlerin denetimidir.

Kamu idaresinin üst yöneticisi, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kapsamında, yukarıda bahsedilen hususları içermek üzere yetkisi dâhilinde bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin, işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını kamuoyuna açıklamakla yükümlüdür.

Riskte iki temel unsur vardır. Bunlar; belirli bir sonuca ulaşamama olasılığı ya da istenmeyen bir olayın oluşma olasılığı ve riskin gerçekleşmesi halinde bu durumun sonuca etkisidir.

Risk yönetimi süreçlerinin yeterliliği için beş temel hedef bulunmakta olup şu şekildedir;

- İş stratejileri ve faaliyetlerden kaynaklanan risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve öncelik sırasının tespit edilmesi,
- Yönetimin, denetim komitesinin ve yönetim kurulunun organizasyonun stratejik planlarını gerçekleştirilmesi amacıyla yönelik risk kabulü de dâhil organizasyonun kabul edebileceği risklerin düzeyini tespit etmesi,
- Riskleri yönetimin ve yönetim kurulunun kabul edilebilir bulunduğu seviyelere düşürmek veya başka yollarla yönetmek amacıyla yönelik risk azaltma faaliyetleri ve çalışmalarının düzenlenmesi, yapılması ve uygulanması,
- Riskleri ve risk yönetimi amacıyla yönelik kontrollerin etkinliğini dönemsel olarak yeniden değerlendirmek için, devamlı izleme faaliyetlerinin yürütülmesi,
- Risk yönetimi süreçlerinin sonuçları hakkında yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel rapor verilmesi, kurumun kurumsal yönetim süreçleri kapsamında riskler, risk stratejileri ve kontroller hakkında hissedarlara ve diğer hak sahiplerine dönemsel bilgi verilmesidir(TİDE, 2012).

Risk odaklı iç denetimin kapsamı şöyle sıralanabilir (TBB, 2000):

- İç kontrol sisteminin yeterliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi yöntemlerinin ve risk değerlendirme metodolojilerinin uygulanmasının ve etkinliğinin incelenmesi,

- Elektronik bilgi sistemi ile elektronik hizmetler de dâhil olmak üzere yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- İşletmenin risk tahmini ile bağlantılı olarak kendi sermayesinin değerlendirme sisteminin incelenmesi,
- Hem işlemlerin hem de belirli iç kontrol sistemi işleyişinin denetlenmesi,
- Yasal ve düzenleyici otoritelerin koşullarına, etik kurallara, politika ve yöntemlerin uygulanmasına riayetinin incelenmesi,
- Düzenleyici raporlamanın doğruluk, güvenilirlik ve zamanındalığının kontrolüdür.

Bir kurumun yönetim süreçleri; kurumdaki rolleri ve davranışları belirleyen, sorumlulukları tanımlayan, hedefler ve stratejiler geliştiren, kurumsal performansı ölçen, kuruma özgü ve sürekli değişen bir kültürün tezahürüdür. OECD kurumsal yönetim ilkelerinde kendisini “Bir kurumun hedef ve amaçlarına karar verenin bunları paydaşlara bildirmesini ve daha sonra, kurumun faaliyetlerinin bu hedeflere ulaşmaya yönelik olmasını sağlamak için gerekli önlemleri almasını sağlamak” olarak tanımlar(ECÜA, 2005).

İyi yönetişimin ortak unsurları şunlardır (ECÜA, 2005);

- Kurumda etik standartlar geliştirilmeli ve uygulanmalı,
- Kurumsal hesap verilebilirlik ve saydamlık sağlanmalı,
- Kurumsal strateji ve risk politikası uygulanmalı,
- Kurumsal ve bireysel performans izlenmeli,
- Etkin risk, finansal operasyonel kontrol sistemi geliştirilmeli ve uygulanmalı,
- Kurumsal katılım sağlanmalıdır.

2.1.4. İç Denetim Türleri

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. Maddesine göre kamu idarelerinde yapılacak iç denetim; Uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem süreç denetimi

türlerini kapsamaktadır. İç denetim, aşağıda belirtilen denetim türlerinden bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı yapılır.

2.1.4.1. Uygunluk Denetimi

Anılan yönetmeliğe göre uygunluk denetimi; kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır (Aslan B. , 2008:31).

İşletmeler açısından uygunluk denetiminin amacı yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makam kurum içinden olabileceği gibi, kurum dışından da olabilir (Güredin, 2000:72). Ancak kamu örgütlerinin tabi olduğu kurallar mevzuatta belirlenmektedir. Bu nedenle uygunluk denetimi, faaliyetlerin mevzuata uygun yürütülüp yürütülmediğine ilişkin bir denetimdir.

Uygunluk denetimi Türkiye’de, tüm denetim birimleri tarafından yoğun olarak düzenli bir şekilde yapılmaktadır (Karaaslan, 2006:320).

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu nedenle çoğunlukla uygunluk denetimi iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır (Özkan, 2008:99).

2.1.4.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

Sistemdeki tüm değişkenlerin davranışlarını önceden belirlenmiş hedef ve amaçlara yönelik planlar çerçevesinde yönlendiren bir süreç olarak tanımlamak mümkündür (Halis ve Tekinkuş, 2003:55).

Üçüncü bölümde bu konu daha derinlemesine incelenecek olup bu noktada sadece kısaca tanımı verilecektir.

Faaliyet denetimi olarak da ifade edilen bu denetim şeklinde kurumun önceden saptanmış hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı ölçülmeye çalışılır. Bu açıdan performans denetimi, kurum faaliyetlerini yürütmek üzere kullanılan kaynakların verimlilik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik yönlerinden denetlenmesidir (Aslan B. , 2008:31).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği'nin tanımına göre performans denetimi;“İdari faaliyetlerin tutumluluğunun doğru yönetim ilkeleri, uygulamaları ve yönetim politikalarına göre denetlenmesini, kaynakların kullanımındaki verimliliğin bilgi sistemleri, performans ölçütleri, gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarla belirlenmiş eksikliklerini gidermek için izlenen yöntemlerin incelemesi de dâhil olmak üzere denetlenmesini, denetlenen kuruluşların hedeflere ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğini ve istenilen etkilerle gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasını kapsar” (Şahin, 2011:99).

2.1.4.3. Mali Denetim

Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Mali denetim, mali tabloların denetimi ve finansal denetim şeklinde ifade edilmektedir.

Mali tabloların denetimde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlere göre uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, finansal durumlardaki değişmeler tablosu vs.dir. Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar (Güredin, 2000:73).

Mali denetim, tüm mali işlemlere ait verilerin, tabloların, varlık ve yükümlülüklerin ve dolayısıyla bilginin güvenilirliği ve bütünlüğü, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu yanında varlıkların korunması, denetlenen idarenin belirlenmiş ilke ve esaslara ne ölçüde uyduğu ile ilgilenir ve güvence sağlar (Örenay, 2005:78).

Anayasanın 160. maddesine göre kamu örgütlerinin mali denetimini Sayıştay tarafından gerçekleştirir. Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

Literatürde, mali denetim uygunluk ve düzenlilik denetimi ile birlikte anılmaktadır. Çünkü temelde idarenin faaliyetlerinin, belgelerinin, mali tabloların doğruluğu ve belirlenmiş kriterlere uygunluğunun güvence altına alınması bu denetim türlerinin amacı içinde değerlendirilmektedir (Kesik, 2005:96).

2.1.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

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 (Sarıkaya, 2008:95).

Bilgisayar ve denetim konusunda uluslararası standartlar bulunmaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)'na bağlı Uluslararası Denetim veGüvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Board-IAASB)tarafından yayınlanmakta olan Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISAs), bir denetim uygulamasının tüm aşamalarını ve özel amaçlı denetim anlaşmalarını içeren ayrıntılı ve açıklayıcı ilkeler olup, 401 numaralı standart bilgisayar destekli bilgi sistemlerinin denetimine

(Auditing in a Computer Information Systems Environment) ilişkin karşımıza çıkmaktadır (Kavut,2000:18).

Denetlenen bilgi sistemindeki verilerin yeterliliği ve doğruluğunun araştırılmasında da bu denetim türü kullanılır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:59).

Bilgi Teknolojisi (BT) kontrollerine duyulan gereksinimin altında, kurumun masraflarını kontrol altına alma ve rekabet gücünü koruma gereğinden iç ve dış yönetim kurallarına uyma şartına kadar pek çok faktör yatmaktadır. BT kontrolleri, bilginin güvenilirliği ve etkinliğini artırır ve kurumun değişen risk ortamlarına adapte olmasına olanak sağlar (Mallı, 2013:99).

Etkin BT kontrollerinin kilit göstergeleri arasında şunlar sayılabilir (İDKK, 2014):

- Yeni ürün ve hizmetleri desteklemek için gereken BT altyapısını yükseltme çalışmaları gibi yeni işleri planlama ve yürütme yeteneği,
- Rakiplere kıyasla daha fazla maliyet-etkin ve daha iyi ürün ve hizmetler sunma olanağını yaratan, bütçe içinde ve zamanında tamamlanan geliştirme projeleri,
- Kaynakları beklediği gibi tahsis etme ve kullanma yeteneği,
- Kurum içinde ve müşteriler, iş ortakları, diğer dış ilişkiler için bilgi ve BT hizmetlerinin tutarlı ve kesintisiz mevcudiyeti ve güvenilirliği,
- Etkin kontrollerin kilit göstergelerini yönetime açıkça bildirme yeteneği,
- Yeni saldırı ve tehditlere karşı kendisini koruma ve BT hizmetlerindeki kesintileri hızla ve etkin bir şekilde giderme yeteneği,
- Müşteri destek merkezi veya yardım masasını etkin kullanma yeteneği,
- Kullanıcılarda yüksek ve ileri düzeyde güvenlik bilinci ve tüm kurum içinde güvenlik bilincine dayanan bir kültür.

Suistimalleri veya siber saldırıları azaltan veya ortaya çıkartan herhangi bir kontrol, kurumun ilgili riskleri ortaya çıkarmasına ve bu riskin etkilerini yönetmesine yardımcı olarak kurumun esnekliğini ve kendisini toparlama gücünü artırır (İDKK, 2014).

2.1.4.5. Sistem Denetimi

Sistem denetimi, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (Başpınar, 2006:26).

Sistem denetiminde, denetlenen kurumun mali raporlarının doğru ve tam, işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının ve/veya etkinlik, verimlilik ve iktisadiliğin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için inceleme yapılır (Özkan, 2008:117).

Organizasyonda var olan iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde işleyip işlemediğinin detaylı bir şekilde analiz edilmesidir. Bu çalışma yapılırken, iç kontrol sisteminin unsurları olan, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme arasındaki ilişki bir bütün halinde değerlendirilir (Mallı, 2013:100).

Denetlenen birimin mali yönetim usullerinin eksiklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir. Sistem denetimi ayrıca mali işlemlerin ekonomiklik, etkinlik ve verimliliklerinin yanı sıra genel bağlayıcı hukuki düzenlemeler ve iç yönergelere uyumunu inceler (Alptürk E. , 2008:33).İç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işleyip işlemediğinin ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesidir. İç kontrolün önemli bir parçası olan iç denetim aynı zamanda iç kontrol sisteminin amaca uygun şekilde çalışmasını ve karşı karşıya kaldığı risklerin en aza indirilmesi konusunda güvence sağlamaktadır. İşte bu sonucun elde edilebilmesi sistem denetimi veya sistem tabanlı denetimin yapılmasına bağlıdır (Arcagök ve Erüz, 2006:84).

2.1.5. İç Denetimin İç Kontrol İle İlişkisi

“İç denetim” ve “iç kontrol” kavramları sıklıkla birbirlerine karıştırılan kavramlardır. Esasen konunun özüne bakıldığında bu iki kavram birbirlerini

bütünlemede, tamamlamaktadırlar. İç kontrol sisteminin etkinliği bir anlamda, etkin bir iç denetimin varlığına bağlıdır.

İç kontrol ve iç denetim kavramları farklı sorumlulukları ifade eder. İç kontrol sisteminin kurulup çalışmasının sorumluluğu kurum yönetimine aittir. Denetçi sadece bu sisteminin uygunluğunu, işleyişini ve etkinliğini araştırır (Dicle, 1997:42; (Neşeli, 2010).

İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere altyapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür (Korkmaz, 2007:10).

İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimince kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünüdür ifade eder (Aksoy T. , 2005:138).İç denetim, şirket yönetim kuruluna veya kamu mali yönetiminde de kamu idaresine, var olma amaçlarına ulaşmada yardımcı olunması amacıyla kurulmuştur. İç kontrol ise, tüm yönetim ve temsil gibi işlemlerinin önceden belirlenen amaçlara uygun gerçekleşmesinin kontrolü amacıyla getirilmiştir. Bu açıdan bu iki kavram arasında amaçları bakımından benzerlik bulunmaktadır (Önder, 2008:63;(Neşeli, 2010).

İç kontrolle ilgili yönetime bilgi sağlayan iç denetimin elemanlarının anlaması gereken en önemli ve temel kavram iç kontroldür. İşletmedeki kontrol mekanizmalarını iyi özümseyen bir iç denetçi, iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde çalışmasına katkıda bulunur (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010:63).

İç kontrol, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçleri içinde yer almasından ötürü bir sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır (Neşeli, 2010) (Uzun A. K., 2014).

İç kontrol sisteminin üç temel amacı vardır. Birincisi, operasyonların etkinlik ve verimliliği; standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir diğer önemli amaç; mali raporlama güvenilirliğini sağlamaktır. Mali tabloların güvenilir olması yönetimin ticari kararlarda doğru kararlar alması, işletme içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde

yardımcı olur. Üçüncü temel amaç ise, iç kontrol sistemidir ve gerek kurum içi, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olur, güvence sağlar (Neşeli, 2010).

Söz konusu bu amaçların yerine getirilmesi bakımından dikkat edilecek en önemli unsur kuşkusuz örgüt içindeki iç kontrol sisteminin güvenilirliğidir. Bunu tespit etmenin yolu ise iç kontrol sisteminin bir kritiğe tabi tutularak gözden geçirilmesidir. Gözden geçirme bizi denetim yapmaya götürecektir. Bu bakımdan iç denetim, esasında iç kontrolün daha etkin ve verimli işlemesine katkı sağlayacak etkili bir iç kontrol aracıdır denebilir. Esas itibarıyla örgüt içerisinde hata, yanlış, düzensizlik ve kötü kullanımın önüne geçmek için oluşturulan iç kontrol sisteminin, işleyen bir süreç içerisinde kendisinden bekleneni verip vermediğini, ancak geçmişe doğru yapılacak bir iç denetim ile ortaya konacaktır. Bu itibarla iç denetim, dinamik bir yapı olan iç kontrol sisteminin sigortası olarak kabul edilebilecek bir parçası ve etkili bir aracıdır (Ekiz, 2011:24).

Tablo 4: İç Denetim - İç Kontrol Ayrımı

İç Kontrol	İç Denetim
<ul style="list-style-type: none">• Bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğini test edip yönetime güvence vermek	<ul style="list-style-type: none">• Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak
<ul style="list-style-type: none">• Plan, program ve mevzuata uygunluğu kontrol etmek	<ul style="list-style-type: none">• Plan, program ve mevzuata uygunluğu kontrol etmek
<ul style="list-style-type: none">• Etkinlik ve verimliliği teşvik ederek artı değer kazandırmak	<ul style="list-style-type: none">• Etkinlik ve verimliliği sağlamak
<ul style="list-style-type: none">• Risk denetimi suretiyle bağımsız ve tarafsız faaliyette bulunmak	<ul style="list-style-type: none">• Başta yönetimce belirlenen hedeflere ve iç ve dış denetime hizmet etmek

Kaynak: Önder F. , 2008, Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara uyumu:19

İç kontrol sistemi, etkin bir risk yönetimi ve işletmenin güvenilir ve sağlam bir şekilde faaliyetlerini yürütmesi, kanun ve düzenlemelere uyumun sağlanması açısından önemlidir (Özten, 2004:26).

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez. Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir (Çakıroğlu, 2013).

İç denetimin iç denetçiler tarafından yerine getirilmesi kanundan doğan bir görevdir. Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın iç denetçi, kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçinin yeni bir faaliyet veya programın sistemleri ve prosedürleri hakkında görüş vermesi veya bunun bir ön denetimini yapması desteklenen bir husustur. Ancak iç denetçi, sürekli bir zeminde yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. Yani iç denetçi değerlendirmeye tabi tutacağı ve inceleyeceği iç yönetim ve kontrol faaliyetinin içerisinde yer almamalıdır. Başka bir ifadeyle, iç denetim asla sürekli bir iç kontrol faaliyetinin bir parçası haline gelmemelidir. İç denetimin iç kontrol faaliyeti ile iç içe olmaması iç denetimin güvenilirliği açısından önemlidir. Böylece idare, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olacaktır. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur. Daha somut bir ifadeyle kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik ancak görüş alabilir (Okumuş, 2008:26).

Etkin bir iç kontrol sistemi COSO Modeli olarak ta bilinen, birbirine geçmiş olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözleme bölümlerinden oluşur (Yenigün, 2008:72).

İç Denetim fonksiyonu, COSO Raporu'nda belirtilen iç kontrol unsurlarından "izleme" unsurunun görevini yapan kurum içindeki somut bir yapıdır. Bu açıdan iç

denetim, iç kontrolü oluşturan tüm unsurlardaki değişimleri sürekli takip eden ve izleyen kurum içi bir birim olarak faaliyet gösterir (Bilge ve Kiracı, 2010:55).

İç denetim ile iç kontrol arasındaki temel farklılıkları şu şekilde sıralamak mümkündür (Mallı, 2013:107)

- İç denetim belirli süreler içerisinde gerçekleştirilen bir faaliyettir. İç kontrol ise sürekli olarak izlenmesi ve gözetilmesi gerekli olan bir durumdur.

- İç denetim idari faaliyetlerden bağımsız olarak icra edilen bir faaliyettir. İç kontrol idari faaliyetlerle uyum içerisinde gerçekleştirilmelidir. İdari işve işlemlerden bağımsız olarak düşünülemez.

- İç denetim idarenin bakiye risklerini değerlendirerek öneriler geliştirirken iç kontrol yapısal riskleri değerlendirir ve öneriler geliştirir.

- İç kontrol idarelerin bilgi sistemlerini kurarak, çalışma yöntemlerini belirlerken, iç denetim idarenin amaç ve hedefleri doğrultusunda işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini ve bilgi sistemlerinin etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını inceler.

INTOSAI iç kontrol standartlarına göre, iç kontrolde ulaşılabilecek temel hedefler şu şekilde belirlenmiştir;

- Örgütün işlevine uygun olarak, düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ve kaliteli ürün ve hizmetler gerçekleştirilmesi,

- Kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,

- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması,

- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

Bir kurum ve kuruluşta yüzlerce, hatta binlerce iç kontrol bulunabilir. İç kontroller literatürde, muhasebe kontrolleri, önleyici kontroller, telafi edici kontroller vb. gibi çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulurlar. İç Kontrolün tanımında “iç denetim de dâhil olmak üzere...” ifadesi geçmektedir. Kısacası INTOSAI denetim standartlarına göre iç denetim de bir iç kontrol sistemidir (Turhan, 2009:45).

İç denetçiler, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgi sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç

kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez. Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.

İç Kontrollerin etkin olması için üç temel kriterin bulunması gerekmektedir;

• İç kontroller uygun olmalıdır. Yani, gerekli kontrol gerektiği yerde ve ilgili riskle orantılı olarak yapılmalıdır.

• Bütün bir dönem boyunca planlandığı gibi işlemelidir. Yani bütün personelce özenle uyulmalı ve kilit personel görevde bulunmadığında ya da iş yükü ağır olduğunda bu kontroller ihmal edilmemelidir

• Kontrollerin maliyeti faydasına değmelidir. Yani, uygulanan kontrolün maliyeti elde edilen faydaları aşmamalıdır.

Unutulmaması gereken önemli bir nokta, kontrol yapıları insan faktörüne dayanır ve karar ya da yorum hatalarından, yanlış anlamadan, rehavetten, yorgunluk ya da dikkatsizlikten etkilenir. Sistemi tasarlayan ve yürüten personelin yeterliliği ve dürüstlüğü söz konusu kişilerin seçimi ve eğitimi yoluyla kontrol edilebilirken, bu iki nitelik özellikle kamu kurumlarında, kurum içinden ve dışından gelen baskılarla değişebilir. Ayrıca, personel kontrol sürecindeki işlevini doğru olarak anlamamış ya dabu konuda bilgisiz kalmayı tercih etmişse yeterlilikleri ne olursa olsun yaptıkları kontrol etkisiz kalabilir. Bu gibi hususlar nedeniyle üst yöneticiler kontrolleri gözden geçirmeli güncelleştirmeli, değişiklikleri personele bildirmeli ve kontrollere uymada örnek olmaları gerekmektedir (Mallı, 2013:114).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55. maddesine göre iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontrollerin bütünüdür.

Ancak ülkemizde iç denetimle iç kontrol arasındaki ilişki ikincil düzey mevzuatla düzenlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 11.maddesine göre iç denetim; iç kontrol sisteminin yeterliliği,

etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgi sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Böylece, iç denetim kurumdaki iç kontrole ilişkin olarak üst yönetime güvence verir. Buna karşın, iç denetçiler iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez.

Ülkemizde iç kontrol sisteminin tutarlı ilkeler bütünü olarak ele alınmaması, buna karşılık bu sistemin öğelerinin mevzuatımıza serpiştirilmesi, iç kontrol yapılarının sistematik ve bütünsel biçimde ele alınmaması ve bu alanda standartlar tespit edilmemiş olması, iç kontrol yapısının önemli unsurlarından biri olan iç denetimin etkinliğini doğrudan ilgilendirmektedir. Çünkü çağdaş denetimdeki önemli yaklaşımlardan biri, denetlenen kuruluştaki iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesine ve bu sistemin eksiklik ve zayıflıklarının nedenlerinin araştırılmasına ve sonuçta incelenen yapının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerin oluşturulmasına ve izlenmesine dayanmaktadır (Sayıştay , 2000).

2.1.6. İç Denetim Standartları

İç denetim standartları başka standart ve kurullarla da yakından ilişkilidir. Zira iç denetim faaliyeti tek başına icra edilen bir süreç olmayıp, iç kontrol ve dış denetim süreçleriyle de yakından ilgilidir. İç denetim ile ilgili standart ve uygulama önerileri Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (ÜA); iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar COSO (Committee of Sponsoring Organizations) ve dış denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri de Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak isimlendirilen INTOSAI tarafından geliştirilmekte ve yenilenmektedir (Başpınar, 2006:24).

İç denetimin tanımına uygun biçimde yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir (İç Denetim Portalı, 2014).

1999’da Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (ÜA) Yönetim Kurulu’nda yapılan oylama ile yeni bir iç denetim tanımı ve yeni bir Mesleki Uygulama Çerçevesi kabul edilmiştir. Genel anlamda çerçeve, bilgi ile rehberliğin birbirine

nasıl uyacağına dair yapısal bir plan sunmaktadır. Çerçeve, uyumlu bir sistem olarak, mesleğe yararlı teknik, yöntem ve kavramların geliştirilmesi, yorumlanması ve uygulanmasına imkân sağlamaktadır. Mesleki Uygulama Çerçevesi, “İç Denetimin Tanımı”, “Etik Kurallar, “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (kısaca Uluslararası İç Denetim Standartları veya Standartlar)” ve Uygulama Önerilerini kapsamaktadır. Mesleki Uygulama Çerçevesi “Kırmızı Kitap (Red Book)” olarak da bilinmektedir (Tok, 2010:62).

Standartların amaçları şunlardır (TİDE, 2012):

- 1.İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
2. Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak,
- 3.İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- 4.Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.

İç denetim standartları, nitelik standartları ve çalışma standartları olmak üzere ikiye ayrılır. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyet, idarelerin yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2014).

İç Denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsızlık ve objektiflik, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programı nitelik standartlarını oluşturmaktadır. İç Denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskin

yönetimce üstlenilmesi ise performans standartlarıdır. Söz konusu standartlar uygulama önerileri ile desteklenerek iç denetçilere çalışmalarında kılavuzluk sağlanmaktadır (Uzun, 2008).

2.1.7. İç Denetimin Özellikleri

İç denetimin 1950'li yıllarda kurum varlıklarını koruma özelliği, 70'li yıllarda hukuki denetime, 90'larda kurumun amaçlarına ulaşma aracına dönüşmüş, 2000'lerde ise kurumlara artı değer katma özelliği kazanmıştır (Memiş, 2006:79). Şirkete ya da bir kamu idaresine artı değer katılması, sadece mevcut durumun mali, hukuki, performans denetimleri ile değerlendirilmesi ile mümkün değildir. Aynı zamanda iç denetimin özelliği, risk denetimi denilen içimizdeki kadar dışımızdaki olayları da takip ederek ders çıkarması ve ileriye dönük yönetim danışmanlığını içeriyor olmasıdır (Önder, 2008:63).

İç denetimin kamu mali yönetimindeki özellikleri 5018 sayılı kanununun 64. maddesinde iç denetçilerin görevleri açıkça belirtilmiştir. Buna göre, iç denetçiler, kamu idaresinin yönetim ve kontrol yapısını risk analizlerine göre değerlendirecekler, kaynakların etkili, verimli ve ekonomik kullanılabilmesi için önerilerde bulunacaklar, mali yönetim ve kontrol süreçlerinde sistem denetimi yapacaklardır. İç denetçiler tüm bu işlemleri idarenin amaç, politika ve programlarına ve tabi ki kalkınma planlarına ve orta vadeli mali programlara uygunluğunu denetleyerek yapacaklar ve sonuçlarına göre öneriler getireceklerdir. Tüm bu görevlerin ortak yanı hem mali, hem hukuki hem de performans denetimlerini içermesi kadar geçmişe dönük gerçekçi bir durum analizi çizmesi ve geleceğe yönelik olarak risk denetimi gerçekleştirmesidir. Bu sayede kamu mali yönetiminde de iç denetim hem güvence sağlama hem de danışmanlık özelliği kazanmaktadır (Önder , 2008:64).

İç Denetimin özellikleri şu başlıklar altında incelenebilir.

2.1.7.1. Fonksiyonel Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık, objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektifliğe yönelik tehditlere karşı, hem kişisel olarak iç denetçi, hem de kurum seviyesinde mücadele edilmelidir. Objektiflik, iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını, başkalarının karar ve yargılarına bağlamamalarını gerektirir (TİDE, 2011: 28).

İç denetim faaliyeti, görev kapsamının belirlenmesi, görevlerin yerine getirilmesi ve alınan sonuçların raporlanarak iletilmesi konularında da her türlü müdahaleden uzak olmalıdır. Sürdürülebilir bir bağımsızlığı garanti etmek için, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak ise, kurum içinde uygun bir üst hiyerarşik düzeye bağlı olması gerekmektedir (ECIIA, 2005:26).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından yayınlanan mesleki uygulama çerçevesi terimler sözlüğüne göre tarafsızlık, iç denetçilerin denetim görevlerini, çalışmalarının ürününe inanarak ve kalitesinden ödün vermeksizin yapmalarına izin veren, yansız bir zihinsel tutumdur. Tarafsızlık iç denetçilerin denetim konusundaki yargılarını başkalarınınkine bağlı kılmamalarını gerektirir.

İç denetim faaliyeti bir kurmaylık faaliyetidir. İç denetçiler diğer bölümlerden bağımsız olmalı ve görevlerini tarafsız bir şekilde yürütmelidirler (Güredin, 2000:74).

İç denetimde bağımsızlık kavramının önem kazanması, geleneksel iç denetimden modern iç denetime geçiş ile birlikte olmuştur. İç denetimin, muhasebe birimi içinde evrakların doğruluğunu kontrol etme faaliyetinden çıkarak tüm kuruma yönelik iç sistemlerinin genel bir değerlendirme faaliyeti halini almasıyla birlikte kaçınılmaz olarak iç denetim ve iç denetçinin bağımsızlığı gündeme gelmiştir (Erken, 2009:19).

Bu açıdan değerlendirildiğinde bir taraftan kurum içerisinde yönetimin bir parçası olan iç denetim, işlevsel olarak bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak

faaliyette bulunduğu için kurumlarda Şeffaflık ve yönetsel hesap verilebilirlik anlayışının gelişmesinde önemli bir katkı sağlamaktadır (Ekiz, 2011:21).

İç denetimde bağımsızlık ve objektiflik (tarafsızlık), Uluslararası İç Denetim Standartları'nın Nitelik Standartları Uygulama nerileri 1100. maddesinde Şu Şekilde yer almaktadır; "İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçi görevini yaparken objektif davranmalıdır". İç denetçiler işlerini serbest ve objektif bir Şekilde yapabildiklerinde bağımsız sayılırlar. Bağımsızlık iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir Şekilde hüküm verebilmelerini mümkün kılar, bu görevlerin usulüne uygun yapılması için Őarttır. İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir Şekilde davranması ve her türlü çıkar çatıŐmasından kaçınması gerekir. Bu hedefe kurum içi statü ve objektiflikle ulaŐılır (IIA, 2008:18).

İç denetimin etkinlik ve yeterliliği, bağımsızlık ve tarafsızlığı ile doğru orantılıdır (Midyat, 2007:14).

2.1.7.2. Kuruma Değer Katma

İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek üzere tasarlanmıştır. İç denetimin fonksiyonel olarak en önemli özelliği ve belki de klasik teftiŐten en başta gelen farklarından birisi, kurumun faaliyetlerin geliştirilmesinin ve kuruma değer katılmasının amaçlanmasıdır. Amaç bu olunca denetim faaliyetinin kapsamı, sadece mevzuata uygunluk olarak ya da geçmişte yapılmış hata, suiistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ile sınırlı kalmamakta kurumun tüm faaliyet, işlem, süreç, raporlama, idare ve operasyonlarının daha etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesine katkıda bulunması olarak geniŐlemektedir (Tufan, 2012:63).

İç denetim faaliyeti, sadece denetim yapmak için değer, kurum faaliyetlerine ilave bir değer katmak amacıyla da yapılmalıdır. Bu anlamda idare faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, kurum varlıklarının korunması, risklere karşı önleyici tedbirlerin alınmasıyla idareye katkı sağlanması gerekir. Değer katma, güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti yoluyla idarenin amaçlarının gerçekleşmesine ve faaliyet risklerinin azaltılmasına katkı sağlamakla gerçekleŐir (Bayramın, 2010:41).

İç denetim faaliyeti, kurum ve kuruluŐla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık yapmak suretiyle, kurumun amaçlarını

gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde etkin bir araçtır (Güredin, 2000:77).

İç denetimde temel amaç, denetlenen birimlerin yönetici ve çalışanların hatalarının ortaya konulması ve sorumluların cezalandırılması değildir. Denetimin odak noktası kurumsal faaliyetlerin ve çalışmaların geliştirilmesidir. İç denetimde temel gaye kurumsal faaliyetlerin planlanması ve yürütülmesinde önceden belirlenmiş amaç ve politikalar ile ilgili düzenlemelere uyulmasının, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının, bilgilerin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanında elde edilebilirliğinin temin edilmesidir. Denetim faaliyetiyle, söz konusu amaçlara ulaşılması bakımından idarenin faaliyetleri belirli standartlar ve teknikler çerçevesinde incelenir ve değerlendirilir (Aksoy M. , 2008:53).

2.1.7.3. Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı

İç denetim, kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak suretiyle, kurum yönetimine risk yönetim çerçevesinin iyi ve etkin çalıştığı ve risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda güvence sağlamış olmaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006:86).

İç denetim kurum içerisinde risk yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına ve bu sayede yönetim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak yönetime yardımcı olmaktadır (Ekiz, 2011:21).

Risk genel olarak, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilmektedir. Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi, her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifadeyle iç denetim birimi işletme içerisinde faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden bir birim olarak tanımlanmıştır. 1990'larda yaşanan olumsuzluklar ve kayıplardan sonra ise iç denetimin fonksiyonları yeniden değerlendirilmiş ve iç denetimin riskleri

kaldırmak yönünde değil de, söz konusu riskleri yönetmek için gerekli altyapıya sahip olacak şekilde yeniden yapılandırılmaları benimsenmiştir (Saka, 2001:49).

Yaşanan küresel krizler sonrasında alınan sınırsız riskler, hem sorgulanır hale gelmiş, hem de bu risklerin yönetilmesine yönelik olumlu adımlar atılmıştır. Risklere dair yaşanan bu gelişme risk yönetiminin bir sonucu olarak işletmelerce yüklenen risklerin, diğer bir ifadeyle riskli faaliyetlerin, denetlenmesini gerekli kılmaktadır. İşte bu noktada risk odaklı denetim gündeme gelmiştir. Risk odaklı iç denetim, risk yönetimi süreçlerinin çıktılarını kullanmak suretiyle denetimde odak noktası olarak yüksek riskli alanları seçmektedir. Böylelikle denetimde etkinliğin artırılması, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006:77).

Risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi, sınıflandırılması ve gerekli önlemlerin alınması konularında organizasyonun uygulama ve izleme kapasitesinin değerlendirilmesi ve önerilerde bulunulması risk yönetim süreçlerini ifade eder. Yönetişim süreçleri ise; hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, organizasyonun kurumsal yapısı ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmaktır. İç denetim birimince, kurumun hedefleri, faaliyetleri ve varlıklarını etkileyebilecek önemli risklere ilişkin olarak yapılan analiz sonucunda, en yüksek risk içeren alan ve konulardan başlanarak iç denetim planı ve uygulamaya ilişkin programlar hazırlanır. Yeni birim ve faaliyetler yeniden yapılanma projeleri, örgüt yapısı ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler, yüksek risk içerebileceğinden, denetim programına öncelikle alınır (Başpınar, 2006:25).

İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerini değerlendirir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetişim alanlarında güçlü sistemler oluşturamayan kurumlar, uzun vadede başarısız olacaklardır. Kurumun bu boyutları, en iyi iç denetçiler tarafından görülebilmektedir. Yıllık denetim programı risk odaklı olarak hazırlanır. Burada, denetim önceliklerinin belirlenmesi ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlatılması hedeflenir (Tufan, 2012:69).

İç denetim kurum içerisinde risk yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına ve bu sayede yönetişim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak yönetime yardımcı olmaktadır (Aslan B. , 2008:28).

İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerini değerlendirir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetişim alanlarında güçlü sistemler oluşturamayan kurumlar,

uzun vadede başarısız olacaklardır. Kurumun bu boyutları, en iyi iç denetçiler tarafından görülebilmektedir (Ciğerci, 2007:77).

2.1.7.4. Güvence Sağlama

IIA tarafından güvence hizmetleri şu şekilde tanımlanmıştır: “Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir (Bayramin, 2010:41).

Güvence faaliyeti, üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına, varlıkların korunup korunmadığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve (üst yönetimce belirlenen politikalar dâhil) mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair organizasyon içine ve dışına makul bir düzeyde güvencenin verilmesidir (Başpınar, 2006:37).

Denetimin güvence vermesi, kurumda faaliyetlerin ilgili hukuk kurallarına uygun bir şekilde yürütüldüğü, kaynakların elde edilmesi ve kullanımında hukuka uygunluk yanında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine uyulduğu, kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkili ve yeterli bir şekilde islediği, üretilen bilgilerin doğru ve tam olduğu, kurum varlıklarının korunduğu, kurum içinde etkili bir iç kontrol sisteminin bulunduğu konusunda kurum içine ve kurum dışına yeterli bir güvence verilmesi anlamına gelmektedir (Gönülaçar, 2007:72).

2.1.7.5. Danışmanlık

İç denetim, kuruma güvence sağlamanın yanında kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde de bulunmaktadır. Yapılan öneriler bir denetim faaliyeti sonunda düzenlenen denetim raporunda yer

aldığı gibi, doğrudan iç denetim biriminden istenen danışmanlık faaliyeti kapsamında düzenlenen raporlarda da yer almaktadır (Ekiz, 2011:22).

IIA'nın yapmış olduğu tanımla Danışmanlık Hizmetleri (consultingservices): “Herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı müşteri/denetlenen ile birlikte kararlaştırılan faaliyetler ve bunlarla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir”.

Danışmanlık hizmetleri, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir (Gönülaçar, 2007:73).

2.1.7.6. Standartlara Göre Yürütme

Türkiye’de denetim sisteminin istenen düzeyde etkili olamamasının en önemli nedenlerinden biri, denetim standartlarının geliştirilmemiş olması, dolayısıyla da netim faaliyetlerinin kaliteli gerçekleştirilememesidir. Örneğin ABD’de denetim elemanlarının raporlarını, nasıl ve ne şekilde hazırlaması gerektiği ile ilgili bir dizi bağlayıcı standart mevcutken, Türkiye’de standartlar yerine, herhangi bir yükümlülük getirmeyen ve müeyyidesi bulunmayan “teamüller” geçerlidir (Gönülaçar, 2007:74).

Genel olarak iç denetim standartları, yapılacak denetim çalışmalarına ve bu denetimi yapacak kişilere ilişkin belirlenmiş asgari kriterlerden oluşmaktadır. Esas itibarıyla kuruma değer katmak amacıyla yapılması öngörülen iç denetimin kendisinden beklenen bu amacı gerçekleştirmesi ancak uluslararası genel kabul görmüş iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilmesi halinde mümkündür (Aslan B. , 2010:75).

Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortak bir zemin yaratan denetim standartları, denetçiye denetim faaliyetini

yürütmesi bakımından asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallar bütünüdür (Tufan, 2012:72).

Standart; geniş bir iç denetim faaliyet sahasının gerçekleştirilmesiyle ve iç denetim performansının değerlendirilmesiyle ilgili gerekleri tanımlayan ve ÜA İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan mesleki bir beyandır. Standartların amaçları şunlardır; iç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak, katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır (TİDE, 2011:45).

İç denetim standartları; nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartlarından oluşmaktadır. Nitelik Standartları; iç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları; iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. Nitelik ve performans standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, uygulama standartları ise belirli görev türlerine tatbik edilir. Uygulama Standartları, güvence ve danışmanlık faaliyetleri için tesis edilmektedir (IIA, 2008:26).

2.1.7.7. Mesleki Yetkinlik ve Sürekli Gelişim

Son yıllarda dünyada yaşanan gelişmeler çerçevesinde iç denetim önem kazanmış, dinamik bir yaklaşım haline gelmiş, iç denetimden beklentiler artmış ve sürekli genişleyen rolleri ile giderek daha dinamik bir süreç niteliği kazanan iç denetimin gerektirdiği mesleki yetkinlik ve donanımlar ön plana çıkmaya başlamıştır. İç denetçilerin değişen ihtiyaçlara cevap verebilmeleri, artan rol ve sorumluluklarını yerine getirebilmeleri, ancak belirli yetkinliklere sahip olmaları ile mümkün olacaktır. Yeterli ve etkin bir iç denetim sistemi, yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesini güvence altına alacaktır. Yaşanan bu gelişmeler ışığında iç denetim alanında ihtiyaç duyulan kişilerin yetiştirilmesi ve mesleğe kazandırılması amacıyla, dünyadaki çeşitli meslek otoriteleri tarafından iç denetim mesleki yetkinlik statüleri oluşturulmuştur (Abdioğlu, 2008:94).

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetçiler, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, iç denetim birimi yöneticisi idare dışındaki uzmanlardan denetim görevinin hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere danışmanlık görevini reddetmeli veya yeterli tavsiye ve yardım temin etmelidir.

Yetkinlik iç denetim mesleğinin temel ilkelerindedir ve uluslararası standarda göre iç denetçiler; görevin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip olma, denetim konuları ile ilgili sağlıklı veri ve kanıt toplama, inceleyip değerlendirme ve raporlama yeteneğine haiz olmalıdır. İç denetçiler, mevcut bilgi beceri ve diğer vasıflarını sürekli mesleki gelişimle arttırmalı ve güçlendirmelidir (Bayramin, 2010:47).

İç denetçilerin denetimle ilgili görevi ve sorumluluklarına bağlı olarak ihtiyaç duyacağı bilgi ve beceriler zaman içerisinde değişmektedir. Dolayısıyla ilgili yetkinliklerin sürdürülmesi ve yenilerinin kazanılması için sürekli eğitim yaklaşımının takip edilmesi önemlidir. Bilgi Teknolojileri denetimi ile ilgili birçok sertifika programı sürekli eğitim kavramını zorunlu kılmaktadır (İDDK, 2014:80)

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. Mesleki ahlak kuralları, iç denetçi tarafından mesleğe girişte okunup imzalanarak iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulur (Tok, 2010:73).

2.1.8. İç Denetimin Dış Denetim İle İlişkisi

Dış denetim, yönetimin mali işlem, karar ve politikalarının yasal mevzuat hükümlerine, yazılı prosedürlere, amaç, plan ve hedeflere uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması olarak belirlenmiştir. Zira kamu idarelerinin gerçekleştirdiği faaliyetlerin, yargısal yetkiye sahip, anayasal dayanağı olan, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından parlamentolar adına denetlenmesi gerekir (Alp, 2012:124).

Dış denetçilerle iç denetçiler arasında denetim yöntemleri, sorumlulukları, denetim hedefleri gibi konularda bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dış denetçiler, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadırlar. Onların bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadırlar. Dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçilerin temel hedefi ise daha önce kurulmuş ve uygulanmakta olan mali sistemlerin değerlendirilmesidir. Ayrıca iç denetçilerle dış denetçiler arasındaki en önemli fark raporlama ve sorumluluk konusunda karşımıza çıkar. İç denetçiler, kurumun üst yönetimi için çalışıp onlara rapor verirken dış denetçiler daha üst otoritelere, genellikle yasama organına karşı sorumludurlar. Kaynakların etkin olarak kullanılması için denetim görevinin koordineli bir şekilde yapılması faydalı olacaktır. Hem iç hem de dış denetçiler, denetim planlaması yaparken, denetime ilişkin veriler toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanabilirler (Tek & Çetinkaya, 2004:9).

Dış denetçilerle iç denetçiler arasında bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dış denetçiler, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar aramaktadırlar. Onların bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadırlar. Dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçilerin temel hedefi ise daha önce kurulmuş ve uygulanmakta olan mali sistemlerin değerlendirilmesidir.

Kaynakların etkili ekonomik kullanılması için denetim görevinin koordineli bir şekilde yapılması faydalı olacaktır. Hem iç hem de dış denetçiler, denetim planlaması yaparken, denetime ilişkin veriler toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanmalıdırlar.

5018 sayılı Kanun, dış denetim görevini Sayıştay'a vermiştir. Ancak uygulamaya bakıldığında Sayıştay, denetim gücünü ve kurumsal kapasitesinin daha büyük bir kısmını denetim ve raporlama faaliyetinden ziyade, yargısal fonksiyonun icrasına yönelik olarak kullanmaktadır. Bu nedenle, mevzuat gereği TBMM'ne

sunulması gereken denetim raporları ikinci planda kalmakta; bu da Sayıştay'dan beklenen hizmetlerin tam olarak yerine getirilmesini engellemektedir (DPT, 2006).

2.1.9. Türk Kamu Mali Sisteminde İç Denetim

Türkiye'nin, 1999 yılında Avrupa Birliği'ne adaylığının kabulü ve ardından da 2005 yılında müzakerelerin başlaması, bürokraside ciddi iyileştirmelerin yaşanmasına vesile olmuştur. Türkiye'nin üyelik yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için toplam 35 fasılda ele alınan müzakere konularından biri de mali kontroldür. Bu fasıl, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte Türkiye'ye iç denetimi kazandırmıştır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 76 yıl uygulandıktan sonra yerini, 24.12.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na bırakmıştır. Yeni sistemde devlet ve birey ilişkileri yeniden tarif edilmekte ve düzenlenmektedir. Modern temsili demokratik yapının bir gereği olarak, yetkinin kaynağının vatandaş olduğu ve yetkileri kullanan bütün mercilerin vatandaş adına hareket ettiği anlayışıyla; hesap verme sorumluluğu, yönetsel süreçlerin bütün aşamalarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Yönetsel örgütlenme içinde ödenek tahsis edilen her bir birim, harcama birimi olarak kabul edilmiş olup yönetsel sorumluluk ile mali sorumluluk birleştirilmiştir. Hesap verme sorumluluğunun gereği gibi işleyebilmesi için birbiri ile ilişkili çeşitli araçlar geliştirilmiştir. Bunlar; stratejik planlama, performans bütçeleme, saydamlık, raporlama ve denetimdir (Gönülaçar, 2008:6).

Türkiye'de yasa yapma sürecinde yaşanan bir takım sıkıntılar, kamu iç denetimini de doğrudan ve olumsuz etkilemiştir. Bakanlıklar düzeyinde denetim/teftiş sisteminin dönüşümü, ancak genel bir kanun olan 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş Görev ve Esasları Hakkında Kanun'da değişiklik yapılması ile öngörülmüşken, bu hedef gerçekleştirilememiştir. Bakanlıklardaki mevcut teftiş sistemine dokunulmadan, iç denetimin bakanlık teşkilatlarına, sadece 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile monte edilmeye çalışılması, iç denetimin sağlıklı bir temel üzerine yükselmesine mani olmuştur. Bu da bağımsız, tarafsız, etkili bir iç denetim hizmeti verilmesini zorlaştırmaktadır.

Kamu idareleri kendi içlerindeki yapıyla bağlantılı olarak, kanunlarla kendilerine verilen görevleri gereği, vatandaşlara ve ilgili tüm taraflara yönelik olarak kamu hizmeti üretmektedirler. Kamuoyu kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde ve kendisinin arzu ettiği önceliklere göre kullanılmasını istemektedir. Kamu idaresi stratejik amaç ve hedeflerini belirleyerek, bunları gerçekleştirmek amacıyla yıllık veya çok yıllı olarak faaliyet ve projelere karar verir. Bu kararlara uygun olarak gereken kaynak ihtiyaçları ve performans göstergeleri belirlenerek açıklanmaktadır. Yılsonunda hazırlanıp açıklanan faaliyet raporlarında tüm gerçekleşme bilgileri ve değerlendirmeleri yer almaktadır. Tüm bu süreçte açıklanan hususlara ne derece itibar edileceğine ilişkin olarak kamuoyun makul bir güvence verilmesi beklenmektedir. Bu güvence sağlama araçlarından biri de iç denetim sistemidir (Önder , 2008:79).

5018 sayılı Kanun’la birlikte kamu yönetimi bağlamında iç denetim, gelecek hedefli, riskleri daha fazla dikkate alan, risk yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi faaliyetini kapsayan ve risk odaklı denetimden risk temelli bir denetime geçişin ilk adımlarını atan bir niteliktedir (Pehlivanlı, 2010:59).

Kanun kapsamında yer alan stratejik planların ve performans esaslı bütçelerin, risk yönetimi ve iç denetim faaliyetleri ile doğrudan ilişkisi bulunmaktadır. Kamu idarelerinin, faaliyetlerini vizyon, misyon, amaç ve hedefleri doğrultusunda planlamaları, bütçelerini bu planlar doğrultusunda yapmaları ve uygulamaları, bu planların gerçekleştirilmesinin önündeki engelleri başarılı bir biçimde yönetmeleri gerekmektedir. Bu durum etkin bir risk yönetimi ve uluslararası standartlara uygun bir iç denetim sisteminin varlığını gerektirmektedir. İdare bünyesinde bağımsız biçimde yapılandırılmış iç denetim faaliyeti, idarenin stratejik planlarında belirtilen hedeflere ulaşmasının önündeki risklerin yönetilmesi konusunda öneriler geliştirerek idarelere yardımcı olmakta ve aynı zamanda da faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak idareye ve ilgili taraflara kabul edilebilir bir güvence sunmaktadır. 5018 sayılı Kanun ile iç denetim sistemi, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde kurularak uygulanmaya başlamıştır (Bilge ve Kiracı, 2010:76).

Özellikle 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan krizlerin ardından Türkiye’deki kamu harcamalarının ve kurumsal yapının değerlendirildiği Dünya Bankası

raporlarında sistemin düşük performans göstermesinin sebebi olarak yapısal özellikleri gösterilmiştir. İlgili raporlarda kamu kurumlarının etkin ve verimli çalışmalarını teşvik edecek performans esaslı iç kontrol ve dış denetim mekanizmalarının bulunmaması sebebiyle yolsuzluk ve israfın önlenemediği vurgusu yapılmaktadır (Şahin, 2011:98).

2001 Ekonomik Krizinin ardından istikrar programının bir parçası olarak yayımlanan Acil Eylem Planında, kamu yönetimi reformu ile ilgili olarak 1927 tarih ve 1050 sayılı Kanunun yenilenmesine de yer verilmiştir. Bu anlamda 1050 sayılı Kanun'un değiştirilerek bütçe birliğini sağlayan, bütçenin hazırlanması sürecini daha etkin kılan, girdi değil çıktı odaklı bir yaklaşım ve iç mali kontrol getiren, kuruluşlara bütçe hazırlanmasında daha fazla esneklik sağlayan, mali saydamlık ve hesap verilebilirliği artıran yeni bir kanun çıkarılması için Maliye Bakanlığına görev verilmiş ve bu konuda Devlet Planlama Teşkilatı, Hazine Müsteşarlığı ve Sayıştay ile işbirliği yapması istenilmiştir. Uzun süren hazırlıklar sonucunda bu alandaki yeni gelişmeleri de yansıtan ve modern nitelikteki kamu yönetiminin "Anayasası" sayılabilecek bir tasarı hazırlanarak TBMM'ye sevk edilmiştir. IMF'ye verilen 25.07.2003 ve 30.07.2003 tarihli niyet mektuplarında da Türk kamu mali yönetim sistemini önemli ölçüde değiştirecek olan tasarının yılsonuna kadar kabul edilerek kanunlaştırılacağı bildirilmiştir. Ancak kanunun yasalaşması, IMF'nin 31.10.2003 tarihli altıncı gözden geçirmeyi onaylaması için önkoşul olarak ileri sürülmüştür (Falay ve diğerleri, 2006:66).

Öte yandan İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) kurulmuş ve kanun kapsamındaki idarelerde iç denetim standartlarına uygun ve risk odaklı iç denetim yapılması öngörülmüştür. Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere; iç denetime ilişkin standart ve yöntemleri, mesleki ahlak kurallarını, değişim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek, risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek, eğitim programları hazırlamak, iç denetim raporlarını değerlendirmek, kamu idarelerinde çalışacak iç denetçi sayılarını belirlemek gibi görevleri yerine getirmek amacıyla kurulmuştur (Gül, 2005:48).

Ancak KMYKK'da tanımlanan ve hukuki çerçevesi çizilen denetim fonksiyon ve görevi, iç denetçilere/iç denetim birimine vermiştir. Bu görev ve

fonksiyonların KMYKK öncesinde yürürlüğe konulan düzenlemelere istinaden başka birimlerce üstlenilmesi ve yürütülmesi mümkün olmayacaktır. Böyle bir durum söz konusu olsa bile bu hukuki değil fiili bir durum olacaktır. Bununla birlikte, en doğru yaklaşım, iç denetim birimleri dışında kalan teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının, KMYKK doğrultusunda yeniden düzenlenmesi ve iç denetim birimleri ile diğer teftiş ve denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon ayrımının yasal bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasıdır. Bu konunun, kanuni bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulması tüm teftiş/denetim birimleri ve elemanları açısından yararlı olacaktır (Gürkan, 2009:78).

2.2. PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI

Bu bölümde performans denetimi tüm unsurlarıyla açıklanacaktır.

2.2.1 Performans ve Performans Denetiminin Tanımı

Kamu yönetiminin yeniden şekillenmesiyle değişen denetim yaklaşımında dört unsur ön plana çıkmaktadır (Balcı ve Nohutçu, 2005:44). Bu unsurlardan ilki demokrasidir. Modern demokrasi, kurumların amaçlarına uygun olarak hizmet verip vermediklerinin ve sundukları hizmetin maliyetinin ekonomik olup olmadığının halkın denetimine açılmasını sağlamıştır. Unsurlardan ikincisi olan gözetim, koruyucu merkezîyetçilikten kendi kendini denetleme, değerlendirme ve geliştirme imkânı sağlayan performans yönetiminin ve denetiminin uygulanmasına imkân vermiştir. Üçüncü unsuru oluşturan güven ve hesap verilebilirlik, kurumların ve çalışanların yaptıkları işlerin sonuçlarından sorumlu olmalarını öngörmektedir. Dördüncü ve son unsur olan risk yönetimi ise belirsizliklerin yönetilmesi ihtiyacına cevap vermektedir. Bu bağlamda kamu kaynaklarının kurumlar tarafından etkin bir şekilde yönetilebilmesi için kapsamı ve amacı genişleyen denetim, hukuka uygunluk ve mali olmasının yanında performans odaklıdır (Ataoğlu, 2010:45).

Performans kavramı, Fransızca kökenli “performance” kelimesinden Türkçeye aktarılmıştır. Performans kelimesi eğitimden psikolojiye, sanattan spora kadar çok farklı disiplin alanı içerisinde kullanılmaktadır. Kelime anlamı Türk Dil

Kurumu'nun sözlüğünde, "başarım" kelimesi ile ifade edilmeye çalışılmaktadır (TDK, 1998:268). Başarım kelimesi, belirli bir hedef için yapılan çabalar karşısında ulaşılan sonuçları ifade etmektedir.

Performans, bir işi yapan bir bireyin bir grubun ya da bir örgütün o işle amaçlanan hedefe ne ölçüde ulaşabildiğinin nicel ve nitel olarak ifadesidir. Yine performans kavramının kamu yönetimi sözlüğünde de benzer bir kullanımla "iş başarımı", "herhangi bir işte gösterilen başarı derecesi" olarak tanımlandığı görülmektedir (Bozkurt ve Ergun, 2008:112). Performans kavramı bir faaliyet sonucunda elde edilen çıktı ve sonuçları ifade eder (Akal, 2005:66). Hedeflenen amaçlara ulaşırken elde edilen başarıyı, sonuçları niteliksel ve nicel anlamda ifade eden bir sözcük olarak değerlendirilmektedir (Güven, 2012:79).

Literatürde performans ile üretkenlik bazen eş anlamlı kullanılmaktadır. Oysa performans çok geniş ve çok boyutlu bir kavram olup, üretkenlik performans boyutlarından sadece bir tanesidir. Performansın yedi değişik boyutu bulunmaktadır. Bunlar; verimlilik, etkenlik, tutumluluk, üretkenlik, kalite, yenilik, karlılık olarak sayılabilir (Akal, 2005:79).

Küresel rekabetin arttığı günümüzde kıt kaynakların etkili kullanılmasında yüksek performans sahibi çalışanlara ve bu çalışanlardan oluşan yüksek performanslı kurumlara duyulan ihtiyaç çok daha fazla artmış bulunmaktadır. Performans yönetimi hem özel sektör hem de kamu sektörü örgütlerinde, hedeflere ulaşmayı amaçlar. Kurumun mevcut ve geleceğe ilişkin durumlarını dikkate alarak bilgi toplamayı, bunları karşılaştırmayı ve kurumsal performansın sürekli gelişimini sağlayacak yeni ve gerekli düzenlemeleri yapmayı hedefleyen, kurumsal sistemlerin her düzeyinde uygulanabilen bir yönetim sürecidir (Akal, 2005:90). Bu bakımdan kurumların hesap verme sorumluluğunu ilgilendiren bir içerikle kurumun ürettiği çıktıları ve ulaştığı sonuçları yönetmesini ifade eden bir kavramdır (Sayıştay, 2000:55).

Performans yönetiminin önemli bir unsurunu oluşturan performans denetimi, gerek özel sektör gerekse kamu örgütlerinde iş/faaliyet süreçlerinin, örgütlerin amaç ve hedeflerine ulaşmadaki başarılarını değerlendirmeye yönelik bir denetim türü olarak ortaya çıkmıştır (Güven, 2012:88).

Literatürde performans denetimi için çeşitli tanımlar yapılmıştır. Waring ve Morgan'a göre performans denetimi, bir kamu programının ya da faaliyetinin başarılarının sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesi ya da bu program ya da faaliyetin süreçlerinin etkinlik, tutumluluk(ekonomiklik) ve verimlilik açısından değerlendirilmesidir (Waring ve Morgan, 2007:12). Bir başka tanıma göre ise performans denetimi; denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak ifade edilmiştir (Kubalı,1998:60). Diğer bir tanıma göre performans denetimi; birçok alandaki faaliyetin hükümet tarafından farklı yaklaşımlarla gözden geçirilme sürecidir (Shand ve Anand, 1996:59).Gray ve Jenkins'e göre ise performans denetiminin fonksiyonu, kamunun yürüttüğü faaliyetler ve programlar için yetkili kılındıkları kaynak miktarını harcayıp harcamadıklarının değerlendirilmesiyle beraber yönetsel anlamda ne kadar yerinde harcamalar yaptıklarının değerlendirmesidir (Gray ve diğerleri, 1992:36).

Performans denetimi, kurumun sorumluluklarını yerine getirirken kaynaklarını tutumlu (economy), etkin (efficiency) ve etkili(effectiveness) kullanıp kullanmadığına ilişkin denetim şeklinde tanımlanabilmektedir. Etkinlik, etkililik ve tutumluluk (Türkçe öğretilerde bu kavramlar genellikle, "Verimlilik - Etkinlik - Tutumluluk (VET)" şeklinde belirtilmektedir) performans denetiminin ve performans ölçü ve göstergelerinin üç ana unsurudur. Performans denetimi, yönetimin başarısının ölçülmesinde kâra benzer bir gösterge olarak düşünülebilir. Performans denetimi, "Etkinlik, etkililik ve tutumluluk" kavramlarını kullanarak, performansın ölçülmesi için bir çerçeveyi sağlayan, piyasa mekanizmasının kamu sektöründeki eşitidir (Palmer, 1991:256).

Günümüzde işlem ve süreçlerde yapılan hata ve usulsüzlükleri tespiti dayalı denetim yaklaşımı, yerini hata ve usulsüzlüklerin tespitinin yanı sıra süreçlerin iyileştirilmesine ve çıktılarla birlikte elde edilen sonuçların geliştirilmesine yönelik çabalara bırakmıştır (Akyel ve Köse, 2010:13). Bu bağlamda da, performans denetimi, yeni denetim anlayışı çerçevesinde etkinlik ve özellikle etkililiği ön plana çıkaran bir denetim şeklidir. En geçerli tanımıyla performans denetimi, bir organizasyonun faaliyetlerinin, kaynakların iktisadiliğe, etkinliğe ve etkililiğe (hizmet etkinliğine) uygun kullanılıp kullanılmadığını ve sorumluluklarının makul

ölçülerde yerine getirilip getirilmediği açısından değerlendirilmesidir (Khan, 1997:69).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği [International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)] denetim standartlarına göre performans denetimi; Devlet/hükümet faaliyetlerinin, programlarının veya organizasyonlarının verimliliğinin ve etkinliğinin, ekonomiklik ve iyileştirme sağlama amacı gözetilerek, bağımsız bir biçimde incelenmesidir (INTOSAI, 2009:22).

Performans denetiminin kapsamı, denetim yazınında; verimlilik, tutumluluk ve etkinlik kavramlarıyla çizilmektedir. Buna göre;

- Tutumluluk denetimi: İyi yönetim prensip, uygulamaları ve politikalarına uygun olarak, kamu faaliyetlerinin denetimini,
- Verimlilik denetimi: Bilgi sistemleri, performans ölçüm ve izleme faaliyetleri ile denetlenen kurumların düzeltici önlemler için izlediği prosedürler dâhil olmak üzere insan kaynakları, mali ve diğer kaynakların kullanımının denetimini,
- Etkinlik denetimi: Denetlenen kurumların hedeflerine ulaşmaları konusundaki performanslarının etkinliği ile hedeflenen ve gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasının denetimini kapsamaktadır (INTOSAI, 2009:26).

Amerikan Devlet Denetim Standartları'na göre performans denetimi şöyle tanımlanmıştır: “Bir hükümet kurumunun, programının, faaliyetinin, fonksiyonunun veya performansının bağımsız bir değerlendirmesini yapmak, kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve partiler tarafından alınan kararları kolaylaştırmada bilgi sağlamak için objektif ve sistematik kanıt incelemesidir (Uysal, 2010:138).

Klasik denetim anlayışına ilave olarak gelişimini devam ettiren performans denetiminin kamu kurumlarının faaliyetlerinin denetiminde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk kıstaslarına göre kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma derecesini belirlemeye yarayan yeni bir denetim türü olduğu görülmektedir (Güven, 2012:89).

Başka bir tanımlamaya göre performans denetimi; yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgilerin görüşlerini de içeren, yönetimle ilgili özel

noktaları değil, aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştiri konusu yapılmadığı, alınan siyasi kararların verimliliğinin araştırıldığı bir çalışma biçimidir (Yörüker ve Gülen , 1999:56).

Performans olgusunun tanımlanmasında yaşanan güçlük performans denetiminin sınırlarının belirlenmesinde ve benzer kavramlarla sık sık karıştırılmasında da kendini göstermiştir. Özellikle, performans ölçme ve performans değerlendirme gibi kavramları da kapsayan performans denetimi, günümüzde kamu kurumlarının denetiminde önemli bir rol üstlenen yeni bir yönetim fonksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Klasik denetim fonksiyonunun gereği olan kurumsal faaliyetlerin denetlenmesi işlevi, performans denetimiyle beraber yeni bir ivme kazanmıştır. Performans denetimiyle kurumların sadece amaç ve hedeflerine ulaşmadaki başarısı, hukuki olarak değil aynı zamanda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından da durumlarının incelenmesini gerekli kılmıştır (Candan, 2007:183).

OECD ise performans denetimini iki başlık altında değerlendirmektedir: “mevcut durum” ve “sistemik denetim”. Performans denetimi adı altında yapılan denetimde programlar ve hükümet politikaları için kıyaslamalar yapılır, standartlar oluşturulur. Bu standartlar ve kıyaslamalar programların ve politikaların şekilsel değerlendirilmesi olarak düşünülebilir. Diğer taraftan sistemik performans denetimi ise, performans bilgisinin yeterliliği ve kullanımına vurgu yapan özet bir değerlendirme şeklindedir (OECD, 1995:66).

Yapılan çeşitli tanımlar, performans denetimi terminolojisinin çeşitlilik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Ancak, hepsinin ortak bir amacı vardır. Performans denetimi, denetimin bütün yönlerini kapsar ve denetlenenin performansını ve yönetimini ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirir ve performansını iyileştirmesine dair önerilerde bulunur (Ataoglu, 2010:50).

Kamu kurumlarında performans denetimi konusuna yer verilmesi çalışanlardan hareketle kurumun performans düzeyinin geliştirilmesinde kurumun hedef ve amaçlarına ulaşmada önemli bir etken olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle son yıllarda performans denetiminin, kamu yönetiminin işlerlik kazanmasında en çok tercih edilen denetim sistemleri arasında yer aldığı gözlenmektedir (Güven, 2012:91).

2.2.2 Performans Denetiminin Ortaya Çıkma Sebepleri

Performans denetimi tarihsel süreç içerisinde gelişmiş bir kavramdır. Bunun yanında; devlet anlayışındaki gelişmeler, etkinlik ve verimlilik arayışlarına yönelme, hesap verme sorumluluğu, bütçe gibi alanlardaki arayış ve gelişmeler geleneksel devlet yönetiminin ötesinde; etkinlik, verimlilik ve tutumluluk unsurları ile ilgili olan performans denetiminin ortaya çıkmasında etkili olmuştur .

Özellikle 20.yüzyılın ilk yarısında yaşanan Dünya Savaşları ve 1929 Ekonomik Krizi insanlara kaynakların iyi kullanımı için bu doğrultudaki yönetim ilkelerini en iyi şekilde uygulamaları gerektiğini yaşatarak öğretmiştir. Kamu kurumlarının denetlenmesi konusunda yetkili olan Sayıştayların, hem iyi yönetim ilkelerinin kamu sektöründe uygulanması hem de kaynak kullanımının kamu ile özel sektör arasındaki dağılımının yaratacağı sonuçları göz önüne alarak denetimlerinin içeriğini geliştirmeleri günümüzde performans denetimi noktasına ulaşmıştır.

Performans denetimi, firmaların sanayi standartlarına göre verimliliklerini ölçmek üzere işlem denetiminin önem kazanmasıyla ortaya çıkmıştır (Kubalı, 1998:66).Denetimin kapsamının “paranın karşılığı” ya da “performans” denetimi yönünde bir gelişim göstermesi, 1960’larda Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay’ı (GAO) ile başlar ve 1970’lerde Avrupa ülkelerinde ilgi görmüştür. Denetim literatüründe de performans denetiminin geçmişi 1960’lı yıllara dayandırılmaktadır (Ataoğlu, 2010:47). 1970’li yıllarda gelişmiş sanayileşmiş ülkelerde özellikle de kamu kesiminin ekonomideki payının artması sonrası ülkelerin yüksek denetim kurumları performans denetimi yapmaya başlamışlardır. 1977’de toplanan INTOSAI, Lima Konferansı’nda bu tür bir denetimin önemi resmen kabul edilmiştir. Buna göre; “... kamu idaresinin performansına, etkililiğine, iktisadiliğine ve etkinliğine yönelik bir başka denetim türü daha vardır. Bu denetim sadece bir takım özel hususları değil, organizasyon ve idari sistemleri içeren geniş idari faaliyetleri de kapsar” şeklinde belirtilmiştir. Konferansı takiben çok sayıda ülke, “kapsamlı”, “etkinlik”, ya da “para-değer ilişkisi ”ne dayanan denetim şeklini içerecek şekilde, denetim alanını genişleterek denetim yasalarında değişiklik yapmıştır. Bu nedenle, denetimle ilgili düşünce ve yaklaşımda anlamlı bir değişme meydana gelmiştir. Oldukça fazla sayıda

ülke, şu anda ya performans denetimine başlamış ya da başlamayı planlama aşamasında bulunmaktadır (Khan, 1997:66).

Ancak, 1980'lerde ortaya çıkan yeni kamu yönetimi modeli ile kamu kurumlarının performanslarının daha kapsamlı bir kontrol, denetim ve değerlendirme çerçevesinde iyileşmesi ve gelişmesi kamuda denetime farklı bir bakış açısı getiren performans denetimini gereklilik haline getirmiştir. Performans yönetiminde denetim girişimi, kuruluşta geri bildirim anlayış ve işlevinin etkin hale getirilerek, kuruluş performansıyla beklenen değişim ve gelişmelerin gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir (DPT , 2000).

Performans denetiminin gelişmesinde mali baskılar, harcama kısıntıları, değişen çevre, daha hesap verebilen bir kamu sektörünün oluşması için politik ve toplumsal baskılar ve kaliteli kamu hizmeti sunulmasına dair artan beklentiler önemli rol oynamıştır (Shand ve Anand, 1996:72). Performans denetimi kaynakların, bu kaynakları kullanan kamu yöneticilerince verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının ve bu şekilde kullanılmasının sağlanması amacıyla ortaya çıkmıştır (Karaahmet, 2010:117).

Özetlemek gerekirse, performans denetiminin ortaya çıkması ve giderek daha da önemli hale gelmesinin temel sebeplerine bakıldığında, geleneksel iktisat anlayışındaki değişim ve kamu harcamalarında artış eğilimi, halkın bilinçlenmesi ve hesap verme sorumluluğu alanında gelişmeler yaşanması, bütçe alanındaki gelişmeler ve küreselleşme ile daha da artan uluslararası ilişkiler ve mesleki örgütlenmeler öne çıkmaktadır.

2.2.3 Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetiminin, etkili bir performans denetim programı ve iyi uygulama rehberleri türünden bağlantılı ürünler vasıtasıyla ek değer katarak kamu sektörü idaresini ve hesap verme sorumluluğunu geliştirme amacı bulunmaktadır. Performans denetiminin ana amaçlarından birisi de yasama kontrol ve gözetiminin etkili biçimde uygulanmasında halkın temsilcilerine yardımcı olmaktır (Uysal, 2010:111).

INTOSAI'nin 1986 Nisan ayında Sidney'de düzenlenen XII. Kongresi'nde performans denetiminin başlıca amaçları; kamu mali yönetimlerinin geliştirilmesi yollarının tanımlanması; yasama organına, kamuoyuna gelirler, giderler ve kaynakların yönetimi konusunda tarafsız ve güvenilir bilgiler sunarak kamu sektöründe karar verme sürecinin geliştirilmesi; yönetimin kendi performansını değerlendirmesine teşvik edilmesi ve sorumluluk zincirinin yaygınlaştırılması şeklinde belirtilmiştir (Kubalı, 1998:88).

Performans denetimi doğru yapıldığında ve sonuçları doğru kullanıldığında, kurumların öğrenme ve faaliyetlerini iyileştirme sürecinde önemli bir geribildirim sağlamaktadır (Kreklow, 2007:50). Düzenli denetimler yapılması, kaynak kullanımının zamanında ve etkin bir şekilde doğru programlara yapıldığının göstergesi olarak organizasyonun hesap verilebilirliğini güçlendirir. Hesap verilebilirlik, performans denetimi açısından gerekli ve önemli olmasına rağmen performans yönetimi açısından yeterli değildir. Performans denetimi öğrenme ve sonuçlarının hesabını verme sürecinde önemli rol oynayarak politika üretenler için yeni stratejiler geliştirmesine ve yöneticiler için var olan süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunarak daha iyi sonuçlar elde edilmesine diğer bir ifadeyle performansın gelişimine olanak sağlar (Ataoğlu, 2010:67).

Performans denetiminin temel amaçları; bir projenin ya da programın uygulanmasıyla ilgili olarak başarı veya başarısızlığın ölçülmesi, başarının ya da başarısızlığın sebeplerinin belirlenmesi, geleceğe yönelik önerilerde bulunulması şeklinde kendini göstermektedir (Karakaş, 2004:126).

2.2.4. Performans Denetiminin Kapsamı

Performans denetimi, kaynakların hukuka uygunluktan başka, yerinde, zamanında, ekonomik ve etkin biçimde kullanıldıklarının hesabını vermek, hedeflerden sapmalar varsa gidermek amacıyla yapılmaktadır. Performans denetimi alanında elde edilen gelişmeler sonucu, incelemesi ve ölçmesi daha kolay olan verimlilik ve tutumluluk denetiminden, etkinlik denetimine doğru bir yöneliş vardır. Performans denetiminde politika oluşturması için hükümete verilen bilgilerin kalitesi, yönetim uygulamaları, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı ve istenilen ya da

istenilmeyen ne tür etkilerin meydana geldiği incelenir ve raporlanır. Performans denetimi yasama organının aldığı kararlar veya hedeflere dayanır. Kamu sektörünün tamamında gerçekleştirilebilir (INTOSAI, 2009:34).

Ancak performans denetiminin kapsamına girmeyen önemli bir nokta siyasi ve politik nitelikteki karar ve uygulamalardır. Performans denetimi politik düşünceler ışığında başlatılmış olan proje veya programların politik yönü yerine, yalnızca bu proje veya programın uygulanışından başlayarak, faaliyetin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu değerlendirmeye yönelik olarak yapılan çalışmaları incelemektedir. Elde edilen bulguların değerlendirilmesi sonucu denetim raporunda, verimli, tutumlu ve etken olmayan uygulamalar belirtilmekte ve yönetimin iyileştirilmesine yönelik öneriler sunulmaktadır (Uysal, 2010:132).

Anlaşılabacağı üzere performans denetiminin faaliyet alanı oldukça geniştir. Ayrıca performans denetimi sırasında denetleyen kurumların karşılaştıkları bazı kısıtlılıklarında bulunduğu görülmektedir. Kapsamının sınırlarını çizmekteki güçlüğü haricinde, bazı ülkelerde performans denetimi yapmaya izin veren açık bir yasal düzenlemenin bulunmaması nedeniyle denetim için gerekli bilgilere ulaşmada engellerle karşılaşmaktadır. Öte yandan denetlenen kurumların performans denetimi hakkında yeterli bilgi ve bilinç düzeyine ulaşmış olmaları, kalifiye personel sıkıntısının yaşanması, denetim tekniklerinde ve denetlenen alan hakkında bilgilenme, kriter tespiti vb. alanlarda çeşitli sorunlar yaşanmaktadır.

2.2.5. Performans Denetiminin İlkeleri

Performans denetimi çalışmalarını belirleyen ve yön gösteren temel özellik ve nitelikleri sekiz ilke özetlemektedir. Söz konusu ilkeler Sayıştay mensuplarına, Parlamento'ya, denetlenen kurumlara ve geniş bir yurttaş kitlesine performans incelemelerinin temelini teşkil eden önemli faktörler hakkında yol gösterici bilgiler sağlamaktadır (NAO, 1997:19).

Bu ilkeler;

- *Hesap Verme Sorumluluğu (Accountability)*: Parlamento'ya ve vatandaşlara kamu fonlarının kullanımını hakkında güvenilir ve bağımsız bilgiler vermeyi, denetlenen kurumlara yardım etmeyi ifade etmektedir.

- *Güvenilir Olma (Integrity)*: Kanıt toplama gerekçelerinin açıklanması, bilgiler kriterlere uyumlu olmasını ifade etmektedir.
- *Nesnellik ve Bağımsızlık (Objectivity and Independence)*: Hükümetten, siyasetten ve başka kurumlardan etkilenmeme, tarafsızlık anlamına gelmektedir.
- *Ek Katkı Sağlama (Adding Value)*: Performans denetiminin, hem parlamentoya hem de denetlenen kuruma ek bir katkı sağlamasını ifade etmektedir.
- *Yeterlilik (Competence)*: Performans denetimi tecrübe ve beceri bakımından uygun yeterliliğe sahip denetim ekipleri tarafından yürütülmesini ifade etmektedir.
- *Titizlik (Rigour)*: Performans denetimine titizlikle yaklaşılmasını, bulgulara ve sonuçlara esas olan bilgileri ince eleyip sık dokuyarak değerlendirmesini ifade etmektedir.

Performans denetiminin bu sekiz ilkesi, denetimin özünü oluşturmakta ve yüksek kalitede performans denetimi çalışmalarını yapılabilmesi için gerekli olan önemli faktörleri tanımlamaktadır (Sayıştay, 1997).

2.2.6. Performans Denetiminin Unsurları –VET

Denetim literatüründe, uluslararası denetim standartları, denetim rehberleri ve el kitaplarıyla pozitif hukuktaki konuya ilişkin yasal ve idari düzenlemelerde ifadesini bulan ortak bir kabul vardır. Buna göre, kurumun, yönetimin performansının değerlendirilmesine yönelik olarak gerçekleştirilen performans denetiminin unsurları; verimlilik, etkinlik ve tutumluluktur (Candan, 2007:74).

Modern kamu yönetiminin düzenlilik denetimi yanında devlet faaliyetlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönüyle, performans denetimini de içermesi gerektiği konusunda bir görüş birliği bulunmaktadır. Bunlardan verimlilik ve tutumluluk paranın iki tarafı gibidirler. Klasik girdi – çıktı fonksiyon teorisi kullanıldığında; *tutumluluk denetiminde*, konunun sadece girdi yönüne bakılır. En az girdi ile mümkün olan ölçüde aynı çıktının elde edilip edilmediğinin incelenmesidir. Eğer *verimlilik denetimi* konu ediliyorsa konunun çıktı yönüne bakılır. Bu da belirli

veya sınırlı girdi ile en yüksek çıktıyı elde edebilmenin mümkün olup olmadığının incelenmesidir. *Etkinlik denetimi ise*, program veya proje hedeflerinin elde edilip edilmediğinin kontrol edilmesidir (Özer, 1997:98).

Bu üç unsurun İngilizcedeki (economy,efficiency,effectiveness) karşılığında yola çıkılarak 3E denetimi deyimini de kullanılmaktadır. Bu unsurların farklı kavramlarla da ifade edildiği görülmektedir. Örneğin; etkenlik, etkililik, iktisadilik, ekonomiklik, rantabilite gibi. Bunlardan bazıları, eş anlamlı olarak kullanılmakta, bazıları ise bazı ince ayırım farkları belirtilmek suretiyle ayrı anlamlarda kullanılabilmektedir (Candan, 2007:75).

2.2.6.1 Verimlilik (Efficiency)

Verimlilik terimi, kamu ve işletme yönetiminde en çok anılan ve çoğunlukla kötüye kullanılan, çok farklı anlamlar yüklenen sözcüklerden birisidir. Verimlilik kavramını en yalın anlamda çıktının bu çıktıyı oluşturmak için gerekli faktör girdiler toplamına oranı olarak tanımlanmaktadır. Verimliliğin, en az çabayla en çok işin yapılması; üretim ile bu üretime katılan etkenler arasında kurulan oran; kaynakların iyi bir şekilde kullanılması gibi tanımları da yapılmaktadır (Timur, 2005:139).

Verimlilik mal ve hizmet üretiminde kullanılan yahut faaliyetlerin yürütülmesinde yararlanılan tüm kaynakların verimliliği cinsinden de ayrı ayrı ifade edilebilir (Candan, 2007:76). Verimlilik, sahip olunan üretim faktörleri ile olabilecek en yüksek miktarda ürün üretilmesi olarak ta tanımlanabilmektedir (Wildavsky, 1966:298).Yani “belirli bir miktar kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılması, en az kaynak kullanımı ile en çok mal ve hizmet üretilmesi, girdi ve çıktı arasında ilişki kurulması, kısaca iyi harcama” olarak tanımlanmaktadır (Özer, 1997:106).

Kamu yönetiminde, yönetimin performansının ölçümündeki güçlük kadar, verimliliğinin ölçülmesi de zordur (Öztürk, 2004:166). Kamusal nitelikte olan mal ve hizmetlerin verimliliği söz konusu olduğunda verimlilik tanımlarının içeriği genişlemekte, mutlaka kamusal mal ve hizmetlerin kalitesini de içermektedir. Bu bağlamda verimlilik denetimleri kamusal fayda temelinde ve üretilen mal ve hizmetlerin kalitesini de göz önüne alacak şekilde, kullanılan kaynak miktarı ile elde edilen çıktının değerlendirilmesi şeklinde yapılmalıdır. Ancak, bu noktada gerek

kalite konusunda gerekse de kamusal fayda konusunda objektif kriterler oluşturulması oldukça zordur. Denetim açısından kriterlerin belirlenmesi ve değerlendirme kıstası olarak kullanılması zarurieti çoğu zaman özel sektör uygulamaları için belirlenen verimlilik ölçütlerinin kamuya uyarlanması şeklinde mümkün olabilmektedir. Kriterlerin belirlenemediği durumlarda bir önceki yılın verileri ile bir kıyaslama yapmak suretiyle bir değerlendirme yapılabilmektedir. Ancak bu değerlendirmenin sağlıklı ve doğru sonuçlara ulaşmadaki yararı daha halen tartışmalı bir konudur.

2.2.6.2 Tutumluluk (Economy)

Tutumluluk kavramının, iktisadilik, tasarruf, ekonomiklik gibi kullanımları da bulunmaktadır. Tutumluluk, kurumun hedefleri doğrultusunda kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesi anlamına gelir. Tutumluluk, doğru kaynakların, doğru maliyet ve doğru miktar artışı ile doğru yerlerden sağlanması olarak da ifade edilebilir (Khan, 1997:71).

Tutumluluk kavramı fiziksel ve mali kaynaklar kadar, insan kaynakları ve bilgiyi de kapsayan bir kavramdır. Tutumluluk, kaynakların elde edilmesiyle ilgilidir. Tutumluluk konuları irdelenirken kaynakların doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda, doğru kalitede ve doğru maliyetle elde edilip edilmediği belirlenmeye çalışılır. Tutumluluk aynı kalitedeki kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesiyle ortaya çıkar (Kubalı, 1998:90).

Sadece alternatifler arasında seçim yapma olanağının bulunduğu durumlarda tutumluluk sağlanabilir. Tutumluluk kavramı, insan gücü ve araçlar gibi kaynakların ne şekilde kullanıma hazır hale geldiğini, diğer bir deyişle kaynakların hangi şartlar altında ele edildiğini ifade eder. Bu bağlamda tutumluluk, başlı başına bir amaç olmayıp diğer bazı amaçların gerçekleşmesiyle ilişkili bir unsurdur (Özer, 1997:110).

Tutumluluk kavramı bir yandan verimlilik öte yandan da etkinlik kavramıyla ilişkilidir. Çünkü tüm kamu faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve mümkün alternatiflerin ve uygun üretim ölçeklerinin seçilmesi idari ve üretici birimlerinin temel görevlerindedir. Her bir faaliyet açısından ekonomikliğin ve tasarrufun sağlanması ancak bu yolla mümkün hale gelir. Bu yönüyle tutumluluk, tasarruf,

ekonomik davranmak, kaynak israfı yapmamak, dışsallıkları ve üretim ölçeklerini göz önünde bulundurmamak anlamına da içermektedir (Falay, 1997:21)

2.2.6.3. Etkinlik (Effectiveness)

Etkinlik kavramı etkililik, etkenlik olarak da ifade edilebilmektedir. Yaygın kullanım ise etkinliktir. Etkinlik, genel anlamıyla bir genel veya bir özel amacın gerçekleştirilme derecesi olarak kabul edilir ve çıktının değerini yansıtır. Çıktının değerinden hareketle; düşük bir çıktıyı yansıtan bir mal veya hizmet, yüksek bir çıktıyı yansıtan bir mal ve hizmete kıyaslandığında daha etkin sayılabilir. Bu nedenle, çıktıların veya faydaların parasal değerlerle ölçülemediği durumlarda etkinlik kıstası kullanılır (Falay, 1997:22).

Etkinlik kavramının içeriği verimlilik kavramından daha geniştir; kurumların tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur. Etkinlik, bir faaliyetin, programın veya örgütün amaçlarına, hedeflerine en iyi derecede yaklaşmasıdır. En yalın ifadesiyle, bir faaliyet ile etkileri arasındaki ilişkinin belli bir değerini gösteren etkinlik görüşü, kamusal girişim, program veya projelerin hedeflerinin veya sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayımına dayanır. Etkinlik performans denetiminin önemli unsurlarından birisidir; kaynaklar verimli ve tutumlu olarak kullanılmış olsalar dahi kuruluş amaçlarına, hedeflerine ulaşamayarak etkisiz kalabilir ya da tersine hedefler çok yüksek maliyetle gerçekleştirilmiş olabilir (Kubalı, 1998:99).

Etkinlik ölçümünde, çıktı yerine sonucun değerlendirilmesi yapılır. Faaliyet, program veya projelerin sonucu verimlilik ölçümlerinde kullanılan çıktı kavramından farklı bir nitelik taşır (Güçlü, 1995:32).

Etkinlik görüşü kamusal programların hedefleri veya sonuçlarının ölçülebilir, olduğunu varsayar. Bu hedef ve sonuçlar denetçi için bir kriter olur. Etkinlik üzerine görüş bildirme denetimin geleneksel kapsamında önemli ve hayati bir başarıdır. Tutumluluk ve verimlilik geleneksel denetimde belirli ölçüde karşılandığından bir kısım ülkelerde performans denetimi etkinlik denetimi olarak bilinmektedir. Etkinlik

denetimi belki de performans denetimindeki en önemli alandır. Kaynaklar tutumlu ve verimli olarak sağlanmış fakat denetlenen kurum hedeflerine ulaşamamış olabilir. Etkinlik kavramı, kaynak kullanımının söz konusu olduğu herhangi bir faaliyeti ilgilendirebilir. Fakat kamu harcamaları söz konusu olduğundan, genellikle, politik kararlara dayalı program ve projelerin uygulanmasının incelenmesini gerektirmektedir (Özer, 1997:112).

Etkinlik, verimlilikte olduğu gibi fiziki bir girdi-çıkıtı ilişkisini göstermemekte, girdinin çıktıya dönüşüm sürecini irdelememektedir. Bu nedenle düşük bir çıktıyı yansıtan program, yüksek bir çıktıyı yansıtan programa oranla daha etkin olabilir. Etkinlik ölçümünde çıktı ve sonuçlar arasında ayırım yapılmasına gerek vardır. Çıktı, örgüt içerisinde belirli girdilerin işlenmesi ile elde edileni gösterirken, sonuç dışsal etkileri ifade etmektedir. Sosyal programlarda etki değerlendirmesi daha zor olmaktadır. Ayrıca nihai etki düzeyinde, kısa dönemde etkinliğin ölçümü imkânsız olabilir (Kubalı, 1998:109).

Etkinlik denetimi bilinen planlama, uygulama ve rapor yazımı aşamalarından geçer. Planlama aşamasında denetim kıstaslarını ortaya koyan denetim yaklaşımı, verilerin yeterliği veya yetersizliği ile potansiyel önem taşıyan konular hakkında karara varır ve denetim kriterini saptar. Bazen denetim kriterlerinin uygunluğu konusunda yönetimle uyuşmazlığa girebilir. Böyle bir durumda konu, ya uyuşmazlık daha yüksek otoriteye götürülerek ya da denetçinin bağımsız olarak davranmasına izin verilerek veya etkinlik denetimi kaldırılarak kapsamın sadece verimlilik ve tutumluluk ile sınırlandırılmasıyla çözüme kavuşur (Özer, 1997:115).

2.2.7. Performans Denetimi ve Bütçe İlişkisi

Kamu ekonomisinin tercihlerini belirleyen bütçeleme, her ülkede siyasi bir nitelik taşır ve bu süreç içerisinde bütçeler hem bir belge hem de bir araç gibi kullanılmaktadır. (Ataoglu, 2010).

Kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde sunulması, günümüzün siyasi, ekonomik, sosyokültürel ve teknolojik şartlarında giderek önem kazanmaktadır. Bu açıdan, parlamentoların kullanımında olan bütçe hakkı çerçevesinde bütçeleme sürecinin tüm aşamalarında etkinliğin artırılması çalışmaları özellikle gelişmiş

demokrasilerde uygulanmakta olan bir süreçtir. Bu çalışmaların temelinde hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yürütmenin hesap verebilirliği ve şeffaflık gibi demokratik hak talepleri yatmakta, aynı zamanda bu unsurlar bütçe hakkını güçlendiren yaklaşımları ortaya çıkarmaktadır. Bu açıdan performans esaslı bütçeleme sistemlerinin giderek yaygınlaşması ve iyi yönetim ilkelerine uygun uygulamalar, kamu kaynaklarının kullanımında verimliliği, ekonomikliği ve etkinliği bütçe sürecinin tamamında ön plana çıkarmaktadır.

Kamu mali yönetim sistemleri bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim öğeleri gibi pek çok alt sistemden oluşmaktadır. Sağlıklı işleyen bir mali yönetim sistemi, karar alma süreçlerinde etkinliği yakalamak için gerekli olduğu kadar, denetlenebilirliği sağlamak için de bir gerekliliktir. İyi bir kamu mali yönetim sistemi için kamu kaynaklarının dağıtımı ve kullanılmasında mali disiplin, önceliklere göre kaynak dağılımı ve etkin hizmet sunumu gibi konular kritik önem taşımaktadır (The World Bank, 1998:33).

Performans denetimi sonucu elde edilen bilginin politikacılar tarafından karar alma süreçlerinde kullanılması, hem bütçe süreçlerinde hem de kamu çalışanlarının performanslarının iyileştirilmesi ve hesap verme sorumluluğuna sahip olmaları amacıyla kullanılması gerekir. Ayrıca, performans denetiminin sonucunda kamu kurumlarının faaliyet ve programları için verilen önerilerin kurumun gelişim amaçları olması ve bu gelişimin, kurum kültüründeki değişim ile desteklenmesi gerekir. Geleneksel kamu yönetimi kültüründen farklı olarak, politik sorumluluk sıkı sıkıya sonuçlara bağlanmalı, kurumlardan yaptıkları bütçelerine ilişkin tercihlerin gerekçesi ve faaliyetlerinin raporları istenmelidir (Galnoor ve diğerleri,1998:398).

Kamu hizmetlerinde iyileşme ve gelişme, daha etkin bir planlama ve kaynak yönetimi, sonuçların ortaya konmasında hesap verilebilirlik bilincinin gelişmesi için kurumlarda bir takım performansı izleme ve değerlendirme tekniklerinden yararlanmak, hem bütçenin etkinliğini sağlamak hem de yapılacak performans denetiminin kalitesini artırmak amacıyla önemlidir (The World Bank, 2004).

Performans yönetiminin kamu yönetiminde uygulama alanı bulması ve buna bağlı olarak denetlenmesi için bütçeleme sistemlerinin de performans odaklı olması gerekliliği açıktır. Bu bağlamda performans esaslı bütçe uygulamalarına geçilmesi ve

kamu yönetiminde gerek personel sistemlerinin uyumu gerekse de mal ve hizmet üretiminin bu bakış açısıyla yeniden düzenlenmesi ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Performans denetiminin etkin bir şekilde uygulanabilirliği ancak bu temele dayanan bir bütçe sisteminin varlığına bağlıdır. Performans odaklı bir yönetim şeklinin kaynakların etkin kullanımında, mal ve hizmetlerin üretiminin tüm aşamalarında, plan ve projelerin temelinde yer alması kurumsal hedef ve stratejik planların ortaya konması ile mümkün olmaktadır. Bu planların ortaya konması ve yürütülüp uygulanması ile sonucunda değerlendirilmesi yıl bazında yapılan bütçeler ile mümkün olamamakta bu sebeple orta ve uzun vadeli mali planlar ile çok yıllık bütçelerin oluşturulması gerekmektedir.

Performans esaslı bütçeleme sürecinde performans denetimi iç ve dış denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetim birimleri kurum içinde teşkilatlanarak görev yapmakta, dış denetim ise denetlenen kurumun dışındaki birimler tarafından gerçekleştirilmektedir. Kamu yönetiminde dış denetim hizmetlerini genellikle o ülkedeki üst denetim kurumu olan Sayıştay yürütmektedir (Yenice,2006:99).

Bütün yönetim araçları gibi, performans denetimi de örgütsel bozuklukların tümü için her derde deva değildir; işleyişine yönelik belli sınırlamalar bulunmaktadır (Kubalı, 1998:111).

2.2.8. Türk Mali Sisteminde Performans Denetimi

Esas olarak performans denetimi, performans esaslı bütçelemenin temel üç unsuru olan stratejik planlama, performans programları ve faaliyet raporlarının dışında yer alan bir aşamadır. Ancak hangi tür bütçe sistemi olursa olsun denetim aşaması olmadan, sistemin etkin şekilde işleyip işlemediğinin tespiti mümkün değildir. Dolayısıyla sistemin işleyiş sürecinde dördüncü bir aşama olarak performans denetiminin ele alınması gerekmektedir. Etkin bir performans esaslı bütçeleme sistemi ancak etkin bir performans denetimi süreci ile gerçekleşebilir (Özen, 2008:79).

Türkiye’de performans denetiminin temelleri esasen 1938 yılına kadar uzanmaktadır. 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet

Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanunda performans denetimi kavramına yer verilmiştir. İlgili kanunun 10. maddesinde bu kanuna tabi teşekküllerin iktisadi, ticari ve sınıai esaslara uygun şekilde maliyet etkin ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerinin denetleneceği hükmü yer almıştır. Dolayısıyla 1938 yılından bu yana Türkiye’de KİT’ler üzerinde mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi yanında esas olarak performans (faaliyet) denetiminin yapılması öngörülmüş ve bu tür denetim görevi de gerek başlangıçta 3460 sayılı kanun gerekse 3346 sayılı kanun ve 72 sayılı kanun hükmünde kararname ile Yüksek Denetleme Kuruluna verilmiştir. Böylece Türkiye’de 1938 yılından bu yana KİT’ler üzerinde Yüksek Denetleme Kurulu tarafından performans denetiminin yapılması esasının geçerli olduğu ifade edilebilir. Bununla birlikte bu yönde bir düzenleme kapsamında sadece KİT’ler yer almıştır (Yenice, 2006:135).

Performans denetimine ilişkin diğer hukuki düzenlemeler; 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK)’nun 22 ve 28 inci maddelerinde yer alan hükümler ile 832 sayılı Sayıştay Kanununda 1996 yılında yapılan değişiklikle Kanuna ilave edilen ek 10 uncu madde hükmüdür. Öte yandan, 1050 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 5018 sayılı KMYKK’da da konuya ilişkin düzenlemeler yer almıştır (Candan, 2007:208).

KMYKK öncesi uygulamalara bakıldığında performans denetimi konusunda esas olarak iki denetim kuruluşunun yetkili olduğu görülmektedir. Birincisi Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, ikincisi ise 1996 yılında yapılan Kanun değişikliği ile performans denetimi yapmakla görevlendirilen/yetkilendirilen Sayıştay Başkanlığıdır. Bakanlıkların ve diğer kuruluşların teftiş ve denetim birimlerine açıkça performans denetimi yapma yetkisi verilmemiş olduğu görülmektedir. Ancak, mülga 1050 sayılı MUK’da yer alan bazı düzenlemelerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür. (Candan, 2007:209).

Sayıştay, esas olarak performans denetimi yapma yetkisini 1996 yılında almasına rağmen, 1990’lı yılların başından itibaren performans denetimi hazırlık çalışmalarına başlamıştır. Bu kapsamda performans denetimi konusunda önemli deneyim ve birikimlere sahip olan İngiltere, Kanada ve Pakistan Sayıştayları olmak üzere birçok Sayıştay’la işbirliği yapılmıştır. 1996 yılında İngiltere Ulusal Denetim

Ofisi (NAO) ile iş birliği projesi gerçekleştirilmiş ve bu çerçevede Türkiye’de eğitim çalışmaları düzenlenerek iki pilot denetim projesi uygulamaya konulmuştur. İngiltere Ulusal Denetim Ofisi ile gerçekleştirilen bu projeler; Karayolları Genel Müdürlüğü’nün devlet yollarındaki yol yapım, onarım ve bakım faaliyetleri ile Kültür Bakanlığına bağlı müzelerin eser elde etme, sergileme, depolama, bakım ve koruma, güvenlik, kayıt, envanter ve sayım faaliyetleri incelenmiştir. Pilot projelerden elde edilen deneyimlerin ışığı altında performans denetimi metodolojisi oluşturmak ve performans denetimini yaygınlaştırmak amacıyla 1999 yılında Performans Denetimi Grubu oluşturulmuştur (Sayıştay, 2003:62).

Kurumsal bazda performans denetiminde görülen eksikliğin giderilmesine yönelik ilk yasal düzenleme, 5018 sayılı kanun ile getirilmiştir. Uygulamada performans denetiminin gerçekleştirilmesine yönelik kamu kurumları bünyesinde çeşitli idari düzenlemelerin yapılması gerekmiştir. Temel olarak performans denetimi dış denetim şeklinde Sayıştay’a yüklenmiş olsa da, bu tür bir denetimin etkinliği için iç kontrol ve iç denetim de üzerinde özenle durulması gereken unsurlardır (Özen, 2008:96).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda mali kontrol ve denetim 4 şekilde düzenlenmiştir:1- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol, 2- İç Denetim, 3- Dış Denetim, 4- Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento denetimi (Karaaslan,2006:322).

KMYKK, mali yönetim ve kontrol sistemini düzenlemenin yanında kamudaki denetime ilişkin bir hukuki çerçeve oluşturmuştur. KMYKK’nun 63,64,65,66,67 ve 68 inci maddeleri uyarınca kamu idarelerinde iç ve dış denetim yapılacaktır. Ayrıca, bu Kanun kapsamında bulunan kamu idarelerindeki performans denetimleri iç denetim birimleri ve Sayıştay tarafından yapılabilecektir (Süzen, 2005:106).

Denetim mevzuatında yaşanan bu değişim esas olarak kıta Avrupası yönetim ve teşkilatlanma yapısına sahip olan ülkemiz kamu sektöründe Anglo-Sakson bir yönetim tarzına yönelmenin işareti sayılmaktadır. Daha bireysel bazlı ve proje odaklı bir yönetime geçiş elbette bürokrasi içinde bir dirençle karşılanmış ve hem kurumsal altyapı eksiklikleri hem de yeterli eğitime ve bilince ulaşmamış personel yapısıyla geçiş sürecinin sancılı sürdürülmesine yol açmıştır. Öte yandan ülke ekonomisinin ve dünya konjonktürünün etkisiyle makroekonomide yaşanan gelişmeler, kamu

sektörünü de etkilemiş ve bütçe yapısı ve tercihleri gerek uygulama aşamasında gerekse de denetim aşamalarında değişime uğramıştır. Ancak özellikle yeni Sayıştay kanunun beklentileri karşılamaktan uzak kalması denetim konusunda kamu sektöründeki gelişimi yavaşlatan bir unsurdur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİM PERFORMANS DENETİMİ İLİŞKİSİ

Bu bölümde iç denetimin performans denetimi ile ilişkisi ülke örnekleri ve Türkiye özelinde ele alınacak ortaya çıkan sorunlara ve çözümlerine yönelik değerlendirmeler yapılacaktır.

3.1. İÇ DENETİM PERFORMANS DENETİMİ İLİŞKİSİNİN KAVRAMSAL BOYUTU

İç denetim uygulamaları genel anlamda kurumların kendilerini değerlendirme süreçlerinden biridir. Özellikle toplam kalite anlayışının ortaya çıkması ve yaygınlaşması sonrasında denetim anlayışının da kalite artışına destek sağlayacak nitelikte ve biçimde olması çabaları artmıştır. Toplam kalite yönetimi iş ve işlemlerde tüm süreçlerde mevcut olanı daha verimli, ekonomik ve etkin hale getirebilmenin uğraşdır. Dolayısıyla iç denetimin pek çok unsuruyla örtüşmektedir.

İç denetimin başarısını etkileyen faktörler incelendiğinde uygunluk denetiminin, mali denetimin, performans denetiminin ve bilgi teknolojileri ve sistem denetiminin ortaya çıktığı görülmektedir. İç denetim yapan birimlerin bu dört ana başlıkta belirtilen unsurlarda denetim yapabilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada bu unsurlardan sadece biri ya da ikisi yapılabilmektedir. (Çankaya ve diğerleri, 2012:55).

Alan yazını taramalarında iç denetim türlerinden biri olarak gösterilen performans denetimi kavramı, bireyden kurumlara ve oradan da tüm ekonomik aktörlere uzanan bir yelpazede yapılan iş ve işlemlerin hem hukuka uygunluk hem düzenlilik hem de önceden belirlenen hedeflere ne derece ulaşılabilir olduğunun üzerinde duran geleneksel denetim yaklaşımının ötesinde kaynak kullanımında ekonomiklik ve verimliliği incelerken ortaya çıkan sonuçların etkinliğini de değerlendiren bir içeriğe sahiptir. Kuşkusuz hiçbir denetim türü sistemlerde ortaya çıkan aksaklıkların tamamının önüne geçemez. Ancak hata ve yanlışların aksayan yönlerin ortaya çıkartılması ve düzeltilmesi için bir yol gösterici olabilir. İç denetim uygulamalarının hızla tüm dünyada yaygınlaşmasının temelinde de bu anlayış

yatmaktadır. Kurumlar kendi içlerinde kendi sistemlerinin denetimlerini kendi personelleri aracılığıyla yaparak hem zamandan hem de ortaya çıkabilecek daha büyük maliyetlerden kaçınmanın yolu olarak iç denetimi tercih etmektedirler.

Kamu sektörü açısından incelendiğinde bir sonraki kısımda örneklerde görüleceği üzere iç denetim uygulamalarının her ülkenin kendi siyasal ve devlet yapılanmasına göre şekillendiği görülecektir. Ancak bu noktada vurgulamak gerekir ki özellikle performans denetimlerinin dış denetim organı olarak görev yapan Sayıştaylar tarafından yapılması, alan yazınındaki sınıflandırmaların uygulamada pek geçerli olmadığını göstermektedir. İç Denetçilerin hem mali denetim açısından mali konularda uzmanlığa, hem uygunluk denetimi konusunda mevzuata hâkimiyete hem de performans denetimi yapabilmeleri için pek çok farklı yeterliliğe sahip olmaları beklenmektedir. Bu bakımdan iç denetçilerin vasıflarının istihdam edilen kurumlarda görev yapan diğer personelden çok daha fazla olması gerekliliği açıktır.

Etkin bir iç denetim sistemi içeriğinde aynı zamanda bilgi teknolojilerini barındırmaktadır. Günümüz dünyasında çok daha fazla işlem sanal ortamlarda yapılmakta ve iletişim kanalları hızla artmaktadır. Bu açıdan iç denetim türlerinden bilişim teknolojileri denetimi de kurumsal performansları etkileyen önemli noktalardan birini oluşturmaktadır. Bu durum performans denetimi yapılırken kurumların kaynak kullanımlarındaki ekonomiklik ve verimliliği etkilediği kadar sonuçların etkinliğini de doğrudan etkilemektedir. Performans kriterlerini belirlerken özellikle kamu sektöründe bu durumun dikkatle incelenmesi gerekmektedir. Çünkü kamu kurumları iş ve işlemleri sırasında vatandaşların kişisel bilgilerine erişmekte ve kullanılmaktadırlar. Bireylerin izni olmaksızın bu bilgilerin paylaşılması hem hukuken hem de sosyal açıdan istenmeyen sonuçlara sebep olabilmektedir.

İç denetimin özellikle performans denetimi ile olan ilişkisinin bir diğer boyutunu uygulanan bütçeleme sistem oluşturmaktadır. Gerek kamu sektöründe gerekse de özel sektörde kurumların bütçelerinin planlara, programlara, projelere göre yapılandırılması ve uygulanması, sonrasında değerlendirme ve denetim aşamasında performansı belirlemek açısından önem arz eden bir konudur. Bu bakımdan performans esaslı bütçeleme sistemleri gelişmiş ülkelerde giderek yaygınlaşmış ve uygulanmakta olan bir anlayıştır. Performans Denetimi, esasen devlet teşkilatını oluşturan kurumların oluşturulan orta ve uzun vadeli mali planlara

uyumlu, kendilerine ait stratejik planlarının ortaya konması ve bu planlamaya uygun faaliyetlerin düzenlenmesi gereği üzerinden hareket eden bir bütçeleme sürecidir. Bu faaliyetlerin sonuçları performans değerlendirmesi açısından kurumların geldiği noktayı göstermektedir. Bu bağlamda performans denetimi yapılması hem çok daha mümkün hale gelmekte hem de kolaylaşmaktadır. Çünkü bir faaliyetin ekonomikliğini ve verimliliğini tespit etmenin yanında doğrudan o faaliyetin sonuçlarının etkinliğini de değerlendirme imkânı sunmaktadır.

3.2 ÜLKE UYGULAMALARI

Bu bölümde bazı ülkelerde iç denetim ve performans denetimi uygulamalarının nasıl gerçekleştirildiği incelenecektir.

3.2.1 Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

1921 tarihli Bütçe ve Muhasebe Yasası ile yasamaya organik bağla kurulan A.B.D. Sayıştay'ı (GAO), federal yönetimin hemen hemen her faaliyeti, programı ve işlevini inceleme konusu yapmaktadır. Yasamanın denetim kolu olan Sayıştay'ın başlıca sorumluluğu kamu fonlarının elde edilmesi ve kullanımıyla ilgili bütün konuları inceleyerek Kongre'yi desteklemektir. Bunun için, hükümet tarafından gelen isteklerin yanı sıra hükümet aleyhine iddiaları da araştırmaktadır (GAO, 2014).

GAO, parlamento adına denetim yapan bağımsız bir organ olup, gerçekleştirdiği denetimlerin %90'lık bir oranı performans denetimi niteliğindeki denetimlerdir (Alptürk G. , 1991:46). GAO kendi denetim programına ya da Kongre'den gelen talepler üzerine gerçekleştirdiği denetimler sonucunda Kongre'ye raporlar sunmakla görevlidir. GAO'nun diğer bir fonksiyonu ise danışmanlık faaliyetleridir. Bu yönde hükümet ve parlamentodan gelen talepleri cevaplar (Köse, 2007:86).

GAO denetimlerinin tamamına yakını (%90) kongrenin talebi üzerine gerçekleşmektedir. Görev alanı yasa ile belirlenmemiştir. Kongrenin görev verdiği her konuyu denetlemekle yükümlüdür. Her ne kadar GAO'nun destek hizmetleri veren ofisleri içinde bulunan planlama ünitesi yıllık denetim planını yapmakta ise de

Kongre ile mevcut ilişkilerin yakınlığından ötürü hangi alanlarda denetim yapılmasının isteneceği kolaylıkla tahmin edilebilmekte ve o konular denetim planı içinde yer almaktadır. GAO'nun denetimlerine Kongre'nin talebi üzerine başlaması ve denetim konularının Kongre tarafından belirleniyor olmasına rağmen, denetim şekli, metodolojisi, tekniği, süresi ve de sonuçlarının raporlanmasının GAO'nun tamamen kendi yetkisinde olması ve objektifliğin asıl olup sonuçların Kongre'yi memnun etmeye yönelik olmaması nedenleriyle GAO yetkilileri bağımsızlıklarını kısıtlanmış hissetmemektedirler (Alptürk G. , 1991:47).

3 Ağustos 1993'de kurumların program sonuçları üzerine deneyimlerini odak noktası olarak alan, federal programların verimliliğini, tutumluluğunu ve etkinliği ile sorumluluk mekanizmasını geliştiren Kamu Performansı ve Sonuçları Yasası çıkartılmıştır. Yasanın amacı, kamu kurumlarında stratejik planlama ve performans ölçümü sistemlerinin geliştirilmesi ve kullanılmasının sağlanmasıdır Bunun için, vizyon, stratejik misyon ve program amaç ve hedefleri ile performans göstergeleri ve veri toplamasının neleri içerdiği açıklanmıştır. Hükümetin kamu sektörü performansını geliştirme ve performans beklentilerine uygun kaynak dağılımı yapma yolundaki 50 yıllık çabalarının sonucunda bu yasa ortaya çıkmıştır. Yasanın gerekçesi olarak, kamu kurumlarındaki verimsizliğin halkın bu kurumlara olan güvenini sarsması, program hedeflerinin yeterince açık olmaması ve performans bilgisi yetersizliği nedeniyle kamu yöneticilerinin verimlilik ve etkinliği arttıramayıları ve Kongrede, politika ve stratejilerin belirlenmesinde, yatırım kararlarının alınmasında ve izlenmesinde, program performans ve sonuçlarının yeterince göz önüne alınmaması gösterilmiştir. Kamu Performansı ve Sonuçları Yasasıyla her kurumun yöneticisinin, Yönetim ve Bütçe Bölümü başkanlığı ile Kongreye stratejik bir plan sunması, 31 Mart 2000'ekadar her kurumun başkanının performans raporunu başkan ve Kongreye vermesi,2000'deki raporun bir önceki yılı, 2001'de önceki iki yılı, 2002'deki raporun ise önceki üç yılın sonuçlarını belirlemesi öngörülmüştür. Sayıştay, Haziran 1996'da, Kamu Performansı ve Sonuçları Yasasının uygulanması için performans ölçümleri üzerine yeni bir yaklaşım getiren rehber yayımlamıştır. Yeni yaklaşım, kritik uygulamaları 3 aşamalı bir eyleme bağlamıştır. Performans ölçümlerine dayalı ve sonuç odaklı karar mekanizması, günümüzde Amerika Birleşik Devletlerinde kamu sektörünün en önemli

konularından biri olmuştur (Kubalı, 1998:127).50 eyaletten oluşan ABD’de Federal Sayıştay’a ilave olarak, her bir eyalet bünyesinde bir yüksek denetim kurumu da bulunmaktadır (Köse, 2007:88).

ABD’de Genel Denetim Ofisi (Sayıştay) Kongre tarafından kuruluşların performans denetimini yapmak üzere dış denetimden sorumlu olarak görevlendirilir. İç Denetim, bu modelde özel sektörden ilk defa 1950 yılında uyarlanmıştır. İç denetim yönetim ve finans bölümlerinden bağımsız olarak üst yöneticiye bağlı olarak yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak şekilde yapılandırılmıştır. 1978 yılında Genel Müfettiş Kanunu (Inspector General Act) çıkarılarak bu model biraz değiştirilmiştir. Her kamu kuruluşunun iç denetim biriminin başında yer almak üzere Genel Müfettiş (IG) makamı oluşturulmuştur. Genel müfettiş doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlı ve diğer bölümlerden ayrı olup ona rapor sunar ve Kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi verir. Kuruluşun başındaki yöneticinin Genel Müfettişin gerekli göreceği herhangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kuruluşun başındaki kişiye verir, bu yönetici kendi yorumlarını ekleyerek 30 gün içinde bu raporu Kongre’ye sunar. Bu yaklaşımla, iç denetimin yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden ademi merkeziyetçi görüş ile raporların kongreye sunulması yoluyla, dolaylı yoldan dış denetim sorumluluğu birleştirilmektedir (Karaaslan, 2006:90).

A.B.D.’de genel kabul görmüş denetim standartları dikkate alınarak denetçi bağımsızlığının sağlanmasına öncülük eden, etkinlik ve verimliliğe dayanan çağdaş bir denetim sistemi mevcuttur. Denetim işlevi bağımsız olarak çalışan ve görevini kariyer olarak yürüten meslek elemanlarınca yerine getirilmektedir. Denetim birimleri çoğunlukla özerk bir yapıda, denetçi bağımsızlığı korunarak görev yapmakta, denetim birimleri arasındaki koordinasyon, saptanmış olan merkezi denetim birimi tarafından sağlanmaktadır. ABD dünyada uygulanan mevcut iç denetim standartlarının en üst düzeyde uygulandığı ülkedir (Çıplak, 2009:151).

3.2.2. İngiltere

İngiltere'nin denetim sistemi keskin çizgilerle Kıta Avrupa'sının denetim sisteminden ayrılmakta ve kendine has bir denetim sistemi olarak Anglo-Sakson denetim sistemi ismini almaktadır. Bu sistemin başlıca özellikleri, monokratik bir

kurumsal yapıya sahip olması, yargısal boyutunun bulunmaması, Parlamento ile yakın ilişki içinde yürütülmesi, denetimden sonuç alınmasının da daha çok Parlamento ve kamuoyu baskısı aracılığıyla gerçekleşmesidir (Köse, 2007:116).Denetim büyük ölçüde iç denetim organlarınca yapılmaktadır. İngiltere Sayıştay'ı (National Audit Office of United Kingdom) ise büyük projelerin performans denetimi ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi konularına yönelmektedir (Tufan, 2012:119).

İngiltere'de Meclis, kamu harcamalarının kontrolünün merkezinde bulunmaktadır. Vergileri belirlemekte, hükümetin harcama planlarına izin vermektedir. Meclis, Ulusal Denetim Ofisinin de yardımıyla kamu mali yönetimini yakından takip etmektedir. İngiltere Hazinesi ise, Meclise iletilecek harcama planlarını koordine etmek ve harcamaların kontrolünü sağlamakla sorumludur. Hazine, kamu harcamalarını onaylama görevini üstlenen yetkili kurumdur ve bu görevini bakanlıkları kontrol etmek amacıyla oluşturduğu bir sistemle yerine getirmektedir. Hazine, bakanlıkların harcama yetkilerini kullanım biçimlerinin denetimi ve kontrolü ile sorumludur. İngiltere'de bakanlıklar, kendilerine tahsis edilen kaynakların kullanımı ile ilgili olarak hesap verme sorumluluğu taşımaktadırlar. İngiltere, kamu harcamaları için hesap verilebilirlik müessesesini oluşturmayı "Mali Görevli" unvanı taşıyan memurlarının üzerine kurulu bir sistemle gerçekleştirmektedir. Mali Görevlilerin sorumlulukları Hazine tarafından belirlenmektedir. Mali Görevlilerin bulunduğu bu sistemde işler Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Bağımsız Danışma ve Denetim Kuruluşları tarafından yürütülmektedir. Bir bakanlıktaki en kıdemli daimi memur Bakanlık Mali Görevlisi olarak atanmaktadır. Kamu harcamalarının hesabının verilmesinde denetçiler anahtar role sahiptir. Kamu İç Denetim Rehberindeki standartlarla uyum sağlamak kadar iç denetimin kalitesini ve etkinliğini sağlamak da her kamu bakanlığının görevidir. Hazine, iç denetim standartlarının kabul edilebilir İngiltere ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyum içinde olmasını ve kamu iç denetçilerinin bu standartlara genel olarak uymasını sağlamakla sorumludur. Hazine'deki "Denetim Politika ve Önerileri Grubu", standartların yorumlanmasıyla ve içerdiği prensiplerle ilgili konularda öneriler sunarak iç denetimlerin yüksek kalitede gerçekleştirilmesini teşvik etmektedir. İngiltere'de kamu sektörü iç denetiminin temel hedefi, Bakanlık Mali

Görevlilerinin, oluşturmakla görevli buldukları iç kontrol sistemleri ile ilgili güvenceye sahip olmalarını sağlamaktır. İç denetim, bakanlıklarda, iç denetim birimleri tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim birimi başkanı, Bakanlık Mali Görevlisi 'ne karşı sorumludur ve genellikle Mali Görevliye bir Baş Mali Yetkili ve Denetim Komitesi aracılığıyla rapor vermektedir. İç denetim birimi başkanının her koşulda Bakanlık Mali Görevlisine doğrudan erişebilme hakkı bulunmaktadır (Günerdem, 2004:66).

Bu çerçevede iç denetim, muhasebe yetkilisinin sorumluluğu kapsamında, gerçekleştirilen giderlerin etkinliğini ve etkililiğini, uygulanan politikalara ve düzenlemelere uygunluğunu, değerlerin ve menfaatlerin güvencesini ve verilerin bağımsızlığını ve güvenilirliğini test ederek, iç denetim raporunu oluşturarak kamu idaresinin en üst yöneticisine sunmaktadır (Ekiz, 2011:57).

Birleşik Krallıkta iç denetim kanunla düzenlenmemiştir, standartların sürekli değişmesi nedeniyle kanunun, esnekliği yok edeceği düşünülmektedir. 1948 yılında kurulan İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün, İngiltere ve İrlanda'da 7.000 üyesi ve dünya çapında da etik kuralları ve iç denetim mesleki uygulama standartlarını paylaşan 100.000 adet iç denetçisi bulunmaktadır. İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsü, kendi iş kültürünün ve mesleki eğitim kültürünün özel ihtiyaçlarını yansıtan mesleki yetkinlik statüleri oluşturmuştur. Dört farklı mesleki yetkinlik statüsü öngörülmüştür. Bunlar (Abdioğlu, 2008:101);

- İç Denetim ve İş Riski Alanında Sertifikalı Mesleki Yetkinlik Statüsü -CertIA (Certificate in Internal Audit and Business Risk),
- İç Denetim ve İş Riski Alanında Diplomalı Mesleki Yetkinlik Statüsü -PÜA (Diploma in Internal Audit and Business Risk),
- Yönetim ve İç Denetim Alanında Üst Düzey Diplomalı Mesleki Yetkinlik Statüsü - MÜA (Advanced Diploma in Internal Audit Practice),
- Bilgisayar Destekli Denetimde Mesleki Yetkinlik Statüsü - QICA (TheQualification in Computer Auditing)"dir.

1983 yılında yapılan bir düzenlemeyle kendine düzenlilik denetimi yanında performans denetimi yapma yetkisi de verilen Sayıştay; bütçe uygulamalarına ilişkin raporuna ek olarak, tüm bakanlıklarca gerçekleştirilen performans ölçümlerinin

kapsamını ve kalitesini değerlendirmek üzere yasamaya genel bir rapor hazırlar (Sakal ve Şahin, 2008:14).

Performans denetimi raporları Sayıştay'ın kendini de kapsamaktadır. Performans denetimi yapmakla görevlendirilen Sayıştay'ın da performansının ölçülmesi ve denetlenmesi İngiliz idari yapısının özgünlüğünü ortaya koymaktadır. İngiltere'de Sayıştay, kendi performansına ilişkin bir değerlendirmeyi de Parlamento'ya sunmakta veya bağımsız bir denetçi tarafından Sayıştay'ın etkinlikleri değerlendirilerek ulaşılan sonuçlar Parlamento'ya raporlanmaktadır (Kubalı, 1998:128).

İngiltere Sayıştay'ı (National Audit Office of United Kingdom) tarafından 1988'de İngiliz Milletler Topluluğu (Commonwealth) ülkeleri eğitim faaliyetlerinin bir parçası olarak modern denetim yaklaşımlarının teorik ve uygulamalı bölümler halinde açıklandığı iki ciltlik Kamu Denetimi El kitabı yayımlanmıştır. Rehber, örneklem çeşitleri, soru formları ve denetçiye yol gösterecek ayrıntılı eklerle desteklenmiştir. 1989 Şubatında ise ilk yıllık rapor yayımlanmıştır. 1991'den beri kurum içinde kalite güvencesini geliştirmektedir. Teknik literatür incelenerek performans ölçümleri geliştirilmiş ve denetimle bağlantısı kurulmuştur. Girdileri süreçlerle, sonuçları etkilerle ilişkilendiren iş akış modelleri de çizilmiştir (Kubalı, 1998:129).

1996 yılında Sayıştay tarafından 450 dolayında inceleme gerçekleştirilmiştir. Performans denetiminin hükümet harcamalarına katkısı 270 milyon pound (425 milyon dolar) tasarruf olarak hesaplanmıştır ki, bu rakam denetime harcanan her 1 poundun 7 poundluk değer sağlaması anlamına gelmektedir (NAO, 1996:99).

İngiliz Sayıştay'ının tespit edilmiş olan beş temel görevi bulunmaktadır. Bunlar mali denetim, performans denetimi, performans iyileştirmesi, parlamento'yu ve kamuoyunu desteklemek ve uluslararası çalışmalar yürütmektir (NAO, 2011:39).

1) Mali Denetim: Mali tabloların incelenmesine yönelik yürütülen mali denetim Sayıştay çalışmalarının çekirdeğini oluşturmaktadır. Bu çerçevede Genel Denetçi tüm merkezi hükümet kurumlarının, dairelerinin ve diğer kamu kurumlarının mali tablolarını denetleyerek ulaştığı sonuçları parlamento'ya raporlar. Aynı zamanda Sayıştay, mali yönetimlerini ve idarelerini daha iyi hale nasıl getirebileceklerine

ilişkin denetim görüşlerini, denetlenen kurumlara bir mektupla sunar (NAO, 2011:40).

2) Performans Denetimi: İngiltere’de denetimin mantığı; Anglosakson geleneğe sahip ülkelerde 1980’lerin başlarında geliştirilen Yeni Kamu Yönetimi Teorisi kapsamında, paranın karşılığı denetiminin tartışılmasıyla değişmiştir (Azuma, 2003:90). Bu çerçevede 1980’lerin başında gerçekleştirilen yeniden yapılanmayla Sayıştay’ın denetim kapsamı genişletilmiştir. 1982 ve 1983 yılında yapılan değişikliklerle yerel yönetim belediyeleri ve merkezi hükümet üzerinde performans denetimi yapması yetkisi verilen Sayıştay (Nath ve diğerleri, 2005:23); bu denetim türünü günümüzde Paranın Değeri Denetimi adı ile kullanmaktadır. Bu denetimle; yönetim kaynaklarının, gelir kaynaklarının ve harcamaların VET’i değerlendirilmektedir (Pollitt ve diğerleri, 1999:351). Nitekim Sayıştay; az harca, akıllıca harca ve iyi harca yaklaşımını benimseyerek VET kriterlerini içselleştirmiştir (English ve diğerleri, 2010:70).

Bu çerçevede kurum, etkinlik denetimi ve program verimliliği denetimi şeklinde yürüttüğü performans denetimleriyle hem kamu kurumlarının gelişimini sağlamayı hem de kurumlara rehberlik etmeyi amaçlamaktadır. Diğer bir ifadeyle devlet projelerinin, programlarının ve girişimlerinin ne şekilde yürütüldüğünü ve bu faaliyetlerin paranın karşılığını verip vermediğini tespit etmek için yapılan performans denetimleriyle Sayıştay; kamu hizmetlerinde VET’in ne şekilde artırılacağına yönelik kurumlara tavsiyelerde bulunmaktadır. Hazırlanan performans denetimi raporları, kurumların belirlenen amaçlarına ulaşmak için kaynaklarını optimum seviyede kullanıp kullanmadığını göz önünde bulundurmaktadır (NAO, 2011:44).

3) Diğer Görevleri: Kurum denetim görevi yanında hükümete fayda-maliyet ve mali yönetim konularında performansını artırması yönünde yardımcı olmaktadır. Bununla beraber kurum; Kamu Hesapları Komitesi ile doğrudan çalışmak suretiyle, parlamentoya, hükümete yönelik incelemelerinde yardımcı olmak üzere bağımsız danışmanlık hizmeti de vermektedir. Kurum uluslararası manada; Birleşmiş Milletler Denetim Kurulu’nun bir üyesi olup; Uluslararası Ceza Mahkemesi, Dünya Meteoroloji Teşkilatı, Dünya Gıda Programı gibi uluslararası kuruluşların ve girişimlerin denetim faaliyetine de katılmakta; Arnavutluk, Gana, Irak, Kosova,

Vietnam ve Uganda gibi ülkelere de devlet denetimi konusunda destek vermektedir (NAO, 2011:49).

3.2.3. Fransa

Kamu yönetiminde alanında köklü bir geleneğe sahip olan Fransa, Türkiye'nin de aralarında yer aldığı pek çok ülke kamu yönetimine model olmuştur. Fransız kamu yönetiminin en eski ve en saygın kurumlarından biri olan Fransa Sayıştay'ı da ortaçağa uzanan bir geçmişe sahiptir. Fransız Sayıştay'ının yargı yetkisine sahip olan ve olmayan kurullardan oluşan bir yapısı vardır. Yaptırım gücü bulunmakla birlikte, tamamen yargının bir parçası da değildir. Önemli bulgular konusunda Parlamente'ye raporlamada bulunur. 1995 yılından beri her yıl yıllık rapor, bütçe yasasının uygulanmasına ilişkin rapor ve sosyal güvenlik sistemi üzerine rapor olmak üzere başlıca üç rapor yayımlamaktadır; Ayrıca özellikle performans konularına ilişkin çok sayıda rapor yayımlar (Kubalı, 1998:146).

Saymanların hesaplarını inceleyerek yargılama ve mali yasaların uygulanmasının kontrolünde yasama ve yürütme organına yardımcı olma amacı gerek anayasada, gerekse kuruluş yasasında vurgulanmıştır Sayıştay'ın ilk misyonu kamu hesaplarının yasallığını ve doğruluğunu sağlamak, ikinci misyonu ise, yönetsel kontrolü geliştirmektir (Bernard, 1982:8).

Yönetsel kontrol, "kamu harcamaları yoluyla hedeflerin gerçekleştirilmesinin incelenmesi" biçiminde yorumlanan bir denetim olarak tarif edilmektedir. Son zamanlarda bu yeni fonksiyonu daha baskın olmaya başlamıştır. Mali kontrol ve yönetim kontrolü birbirini tamamlamaktadır. Bu nedenle yasalara uygunluğu sağlayan yargı yetkisinin yanı sıra performansı inceleme görevi de vardır. Kaynaklarının yaklaşık üçte ikisi mali yönetim veya performans denetimine tahsis edilmektedir (Kubalı, 1998:148).

Fransız idari sisteminde performans yönetimi çerçevesinde, hem Sayıştay'a hem de ilgili kamu kurumlarına çeşitli görevler düşmektedir. Söz konusu görevler; Bakanlıklar için performans yönetim sistemini kurmak ve Sayıştay için söz konusu performans yönetimi sisteminin etkin şekilde işlediğini denetlemek ve değerlendirmektir. Bu itibarla, her bir bakanlık her bir programın ulaştığı hedefleri tespit etmek üzere dönemlik performans planını, VET kriterlerinin değerlendirilmesi

için performans göstergelerini ve dönemlik performans raporlarını hazırlamakla yükümlüdür. Söz konusu performans raporlarıyla, bakanlıklar her bir programın hedefine ulaşma derecesini ve hedeflere ulaşmada VET göstergelerini ortaya koyarken, bütçe kaynaklarının önceden belirlendiği şekilde neden kullanılmadığının açıklamasını yapar. Bu süreçte Sayıştay, merkezi yönetimde performans ölçümünün uygulamasını ve gelişimini sağlamak üzere genel bir rapor hazırlarken bu raporda bakanlıklarda performans ölçümü sisteminin kullanımı ile ilgili genel değerlendirmelere yer verir. Aynı zamanda Sayıştay, her bir bakanlık tarafından verilen performans raporlarının güvenilirliğini arttırmak üzere, yaptığı performans denetimleri neticesinde bir uygunluk raporu hazırlar ve hazırlanan bu raporda performans göstergelerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirmeye elverişli olup olmadığı hakkında görüşünü belirtir (Sakal ve Şahin, 2008:8).

Son yıllarda Fransa'da performans denetimi çerçevesinde kamu programlarının dolaylı ve doğrudan etkilerini analiz etmeye yönelik program değerlendirmesi teknikleri geliştirilmiş ve bu yönde çeşitli idari düzenlemeler yapılmıştır. Bu itibarla söz konusu değerlendirmelerden etkin sonuç alınabilmesi için çeşitli rehberler ve kılavuzlar yayınlanırken bu yönde kurum çalışanlarına eğitimler verilmeye başlanmıştır. Aynı zamanda kamu programlarının değerlendirilmesine yönelik Teknoloji Seçimi Değerlendirme Kurumu ve tüm üniversitelerin performansını incelemeye yönelik Üniversitelerin Değerlendirilmesi Ulusal Komisyonu kurulmuştur (Fransız Sayıştay'ı, 2011).

Fransa iç denetim işlevini de merkezi bir şekilde yapılandırmıştır. Maliye Bakanlığı'nın iç denetçisi olan Genel Maliye Müfettişi, sadece Maliye Bakanlığının değil, aynı zamanda devlet tanımı içerisinde bulunan tüm daire ve idarelerin denetimini yapar. Ancak, göreceli olarak daha küçük olanlar hariç olmak üzere çoğu icracı bakanlık, bakanlık yönetimi tarafından yönetilen ve buraya rapor sunan kendi iç denetçilerine sahiptirler. İç denetim işlevi, iç denetimlerin doğru bir şekilde yerine getirildiğini kontrol eden Sayıştay ile merkezi olarak yönetilen bir kadro olan Kamu Muhasebe Yetkilileri tarafından yerine getirilir. Aynı zamanda, genel müfettişlikler, önemli bir gözetim işlevini de ifade ederler. Doğrudan Maliye Bakanlığına rapor sunan Genel Maliye Müfettişi, kamudan fon alan her kuruluşu kapsayan ve uygunluk denetiminin yanı sıra bundan daha geniş bir gözetim işlevi yapma yetkisine sahiptir.

Buna ek olarak, diğler özel bakanlıkları veya hususi faaliyetleri kapsayan 21 tane daha Genel Mufettişlik vardır. Genel Maliye Mufettişliği gibi, bunlar da özel çalışma ve teftiş rolüne sahiptir (Gürkan, 2005:55).

Fransa'da iç denetim Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin (MAEC) sorumluluğu altında yürütülmektedir. Ulusal düzeydeki denetim faaliyetleri, Ulusal Denetim Komitesinin yardımı ile Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından programlanmakta ve gözetilmektedir. Yapılmakta olan denetim faaliyetleri Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin sorumluluğunda olup, bazı ulusal konular ise Bölgesel Eğitim Kontrol Dairesi (M.R.F.C.) ve yerel denetçiler sorumluluğu altındadır. Ayrıca birkaç bakanlığı kapsayacak şekilde gerçekleştirilecek denetimlerde bakanlıklar arası denetim programlama komitesi toplanmaktadır. Komite üyeleri ilgili bakanlardan oluşmakta ve komitenin başkanlığını da Maliye Bakanı yapmaktadır. MAEC ile bağlantı kurulması için Muhasebat Genel Müdürü de bu komitenin içerisinde yer alır. Bu komitenin başlıca görevi ortaklaşa yapılan denetim programlarının düzenlenmesi ve izlenmesi görevini yürütmektir (Uzun, 2007:21).

Fransa'daki iç kontrol sistemindeki yapıda, süreç ve organizasyon, belgelendirme, kontrol faaliyetlerinin mutlaka izlenebilirliğinin sağlanması yani raporlama sonrası takip prensipleri esas alınmaktadır. İç kontrolden sorumlu birim ve yöneticiler de bu konuda çeşitli rehberler hazırlamaktadırlar. İç kontrol içinde düzgün işleyen bir iç denetim sistemi için bir risk haritası çıkarılır. Bu noktada ORCA(Objectives-Risques-Controles-Adequation) denilen yöntem kullanılmaktadır (Uzun F. , 2007)

Objectives(Hedefler): Ulaşılması amaçlanan hedeflerin anlaşılması.

Risques(Riskler): Hedeflere ulaşılması yolunda engel olabilecek risklerin tespiti.

Controles(Kontroller): Tespit edilen riskleri savuşturmak için gerçekleştirilecek kontrollerin belirlenmesi.

Adequation(Denklik): Kontrollerin riskler ve uygulamalar doğrultusunda karşılaştırmalı değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Genel olarak bakıldığında Fransa kamu denetiminde iç denetimden ayrı olarak Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminden söz etmek mümkündür. Ancak her kurum kendi içyapısında hem iç denetimi gerçekleştirmek hem de performans denetimi için performans kriterlerini oluşturmak durumundadır.

3.2.4. Almanya

Tarihi geçmişi Alman Birliği'nin henüz kurulmadığı 18. yüzyılın başlarına kadar dayanan Almanya Sayıştay'ı zaman içerisinde görev ve yetkileri giderek artan ve buna bağlı olarak kamu yönetiminde önemi yükselen bir kurumdur.

Almanya Sayıştay'ı federal hükümete, parlamentoya ve Konsey'e yıllık denetim raporları sunmaktadır. Yıllık düzenli raporların yanı sıra Federal Bütçe Yasası Federal Sayıştay'a her zaman özel raporlar hazırlama yetkisini de vermektedir. Sayıştay'ın yasama organı üzerindeki etkisi bütçe ve diğer mali konuları hazırlayan komisyonlarda bulunması ve görüş bildirmesi suretiyle de gerçekleşmektedir. Bütçe görüşmelerinde Federal Sayıştay'ın görüşlerinin alınmaması halinde komisyon kesin karar vermede çekimser kalabilmektedir. Gerek yasama organı gerekse yürütme organı bir konunun özellikle denetlenmesini ve kendilerine yol gösterilmesini Sayıştay'dan isteyebilmektedir (Kubalı, 1998:174).

Almanya Sayıştay'ı tarafından 4 tür performans denetimi uygulanmaktadır:

1- Etkinlik denetimi ve program değerlendirmeleri; Program amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilme derecesi önemlidir. Bu nedenle etkinlik denetimini diğerlerinden ayıran bir yaklaşım izlenir. Kamu sektöründe yeterli performans, hedefler karşısında gelişmelerin ve sonuçların neden ve etkileriyle birlikte sürekli izlenmesini gerektirir. Mali etkisi olan bütün tedbirlerin denetime tabi olması anayasal yükümlülüktür.

2- Maliyet-fayda incelemeleri; Bütçe yapım sürecini geliştirmede kullanılan bir başka araçtır. Federal Bütçe Yasası, önemli mali etkiye sahip faaliyetlerin yerine getirilmesini vurgulamaktadır. Etkinlik denetimi, geçmişe yöneliktir ve belli bir programın uygulanması ile ilgili değerlendirmeler yapar. Oysa maliyet-fayda incelemeleri tahminlerde bulunduğundan geleceğe yöneliktir ve alternatifleri dikkate

aldığından proje veya programların planlanmasında karar verme sürecine yardım eder.

3- Süre giden program denetimi; Devam eden incelemelere verilen isimdir

4- "Enine kesit" denetim; Denetleme ve raporlama çalışması belli kuruluş veya işlemlerle ilgili tek tek işlemlerin analiziyle kısıtlanamaz. Benzer ya da karşılaştırılabilir işlevlerin, uygulama ve prosedürlerin değişik kuruluşlarda incelenmesi faaliyetin genel bağlamı içinde değerlendirilmesi olanağını sağlar. (Kubalı, 1998:176).

Kurumun yasama ve yürütmeye ilişkileri, Alman idari sisteminde belirli esaslara bağlıdır. Söz konusu esaslar kurum bağımsızlığı, raporlama görevi ve kurum bütçesi etrafında şekillenmiştir.

Almanya'da diğer ülke uygulamalarından farklı olarak geçmiş 1920'lere dayanan ve kamuda performansın artırılmasına yönelik Federal Performans Komiserliği adında bir yapı bulunmaktadır. 1986 yılında çıkarılan Yönetmelikle düzenlenen ve kendine ait personeli ve kaynakları olan Komiserlik, Sayıştay kaynakları ile faaliyetlerini yürütmektedir. Aynı zamanda Sayıştay Başkanı olan Federal Performans Komiserinin görevi; federal yönetimin verimliliğini artırmak için teklifler, öneriler ve görüşler sunmak ve bu doğrultuda federal mali yönetimi organize etmektir. Komiserin diğer bir görevi de federal mevzuata ilişkin tasarıların düzenlenmesi çalışmalarına katılmaktadır. Federal Hükümetten ve ilgili Bakanlıklardan ayrı olarak Komiser, Parlamento'nun her iki Meclisine de gerek kendi inisiyatifi gerekse ilgili organların talebi üzerine önerilerde bulunabilmektedir. Komiserin bu danışmanlık fonksiyonu, Sayıştay'ın danışmanlık fonksiyonu ile birbirini tamamlamaktadır. Komiserlik son yıllarda gerek kamu sektöründe verimliliğin artırılmasına yönelik gerekse yasal düzenlemelere ilişkin pek çok görüş belirtmiştir. Bu çerçevede Komiser tarafından Alman Mali Yönetimine yönelik olarak 14 rapor yayınlanmıştır (BRH, 2014).

Almanya Sayıştay'ı 2011 yılı itibariyle 760 milyar dolar (574 milyar avro) büyüklüğündeki kamu gelir ve giderlerine yönelik 1.324 performans ve düzenlilik denetimi çalışması yaparken, bu çalışmalar neticesinde 788 rapor üretmiştir. Tasarruf

odaklı bu çalışmalar neticesinde 6,5 milyar dolara (5 milyar avroya) yakın tasarruf sağlanmıştır (Avcı, 2012:178).

Almanya’da iç denetim, kamu kuruluşlarının kontrol sistemlerinin bir parçası olmak yerine dış denetimin unsuru olarak görülür. İç denetim elemanlarının kadroları çalıştıkları kuruluştaki bulunmasına rağmen, Federal Denetim Mahkemesinin (Sayıştay) gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesiyle denetim yapar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunar. Bu modelde geleneksel iç denetim rolünden ziyade harcama öncesi ön denetim rolü ifa edilir (Karaaslan, 2006:88).

Merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi modelin birlikte kullanıldığı Almanya’da uygulama alanı bulan karma modelde iç denetçi dış denetim sisteminin bir ajanı gibi görevini yerine getirmektedir. Bir başka deyişle iç denetim devlet teşkilatının kontrol sisteminin bir parçası değil ancak, dış denetimin tamamlayıcı bir parçasıdır (Gürkan, 2005:56).

3.2.5. Avrupa Birliği

Lüksemburg’da görev yapan Avrupa Sayıştay’ı (European Court of Auditors (ECA)), en yetkili kurumlarından birisi olarak Birlik bütçesinin denetimini gerçekleştirmektedir.

Demokratik yoldan seçilen ve temsil gücüne sahip yasama meclisinin yetkilerini açıklayan bütçe hakkı, ulus devletlerden oluşan uluslar üstü bir örgüt olan Avrupa Birliği için de aynı ölçüde geçerlidir. Parlamentonun denetim yetkisinin artırılması, etkin bir denetim organını gerektirmiştir. Sonuç olarak, Avrupa Sayıştay’ı 1 Haziran 1977’de yürürlüğe giren Brüksel Anlaşmasına göre, Ekim 1977’de kurulmuştur. 1993 tarihli Maastricht Anlaşması ile kurumsal statü tanınarak, Avrupa Birliği’nin daha önce dört olan (Komisyon, Konsey, Parlamento, Adalet divanı) yapısal organları arasına alınmasıyla sorumluluklarının kapsamı genişletilmiş, yetkisi ve bağımsızlığı en üst düzeyde güvenceye alınmıştır. Üye devletlerden ayrı, bağımsız bir topluluk bütçesinin varlığı ve bu bütçenin Avrupa kurumları tarafından yönetilmesi, birliği gelir ve giderlerinin denetiminden özel olarak sorumlu bir dış denetim kurumu oluşturulmasına argüman olmuştur (Kubalı, 1999:58).

Avrupa Birliği Sayıştay'ının görevi, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşmanın 287. maddesinde belirtildiği üzere, Birlik tarafından elde edilen tüm gelirlerin ve yapılan tüm harcamaların yasal ve düzenli olup olmadığını denetlemektir (Mengiler, 2010:10).

Ancak denetim yetkisi, yalnızca elde edilen sonuçların başlangıçtaki hedeflerle karşılaştırılması ile sınırlı değildir. ECA denetimi, aynı zamanda geleceğe yönelik uyarılarda bulunmasını olanaklı kılar niteliktedir. Çünkü denetim yetkisi, ulusal yönetimlerce finanse edilse dahi Birliğin katkıda bulunduğu her alanda gerçekleştirilecek projelerin olası getirilerinin ve maliyetinin araştırılmasını da içermektedir (Corneroli, 2001:518).

ECA ayrıca performans denetimi kapsamında; Birlik bütçesinin, kurumları tarafından verimlilik, tutumluluk ve etkinliği sağlayacak şekilde yönetilip yönetilmediğini inceleyerek, tarafsız ve zamanlı raporlar yayınlamak suretiyle çalışmalarının sonuçlarını kamuoyuna duyurmakla görevlidir. ECA gerçekleştirdiği denetim faaliyetleri ile Birlik vatandaşları açısından paranın karşılığının en iyi şekilde alınmasının sağlanması için Avrupa Birliği kaynaklarının mali yönetimine katkıda bulunmaktadır (Avrupa Birliği Sayıştayı, 2014).

Avrupa Birliği uygulamasında kamu mali yönetimi ve kontrolü alanına ilişkin olarak Kamu İç Mali Kontrolü (Public Internal Financial Control) yaklaşımı kullanılmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, harcama birimlerinin ilgili mevzuata, bütçe tanımlamaları ve kurallarına, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkililik, ekonomiklik ve verimliliğe uymalarını sağlamak amacıyla hükümet veya yetkili kuruluşlar tarafından içsel olarak uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, hükümetin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini kapsar. Kamuda yönetim kontrolü sistemi yapısal olarak, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, mali yönetim ve kontrol sistemi ile i denetim mekanizmalarından ve bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşur (Tufan, 2012:167).

Avrupa Birliği'ne ye ülkelerdeki yönetim kontrol sistemlerini kuzey (Anglo-Sakson) ve güney (Third PartyEx-ante Control Approach - üç taraflı n kontrol yaklaşımı) modelleri olmak üzere ikili bir ayırma tabi tutmak mümkündür (Gönülaçar, 2008:8).

Birinci model; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği ‘yönetim sorumluluğu (management responsibility) anlayışıdır. Bu yaklaşımda, isminden de anlaşılacağı gibi kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle *ex ante* aşamasının, her bir kurumun kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Böylece her kuruluş, örneğin Bakanlık, kendi bütçesine ilişkin tüm sorumluluğu üstlenecek; kurumu yakından tanıyan kontrolör ise yasal denetimin yanında performans denetimini de başarılı bir şekilde yürütülebilecektir. İdarenin mali yönetim ve kontrol sistemine, idarenin dışından merkezi otoritelerce bir müdahalede bulunulmamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu model, Türkiye’de uygulanmaya başlanmıştır. İkinci model; Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerce benimsenmiş olan üç taraflı ön kontrol (*third party ex ante approach*) anlayışıdır. Yaklaşımın dayandığı temel unsur, iç mali kontrol sisteminin, her kurumun kendi bünyesindeki kontrolörlerce değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmesidir. Bu uygulamada, iç mali kontrol sisteminin özellikle *ex ante* aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından, örneğin Fransa’da olduğu gibi Maliye Bakanlığı personeli tarafından, yerine getirilir. Bu çerçevede, üç taraflı ön kontrol yaklaşımının üzerinde durduğu husus, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrolörün, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir (Tufan, 2012:169).

Her iki model de ülkelerin yönetim yapılarıyla doğrudan ilişkilidir. Kuzey modelinin, yönetime siyasi müdahalenin daha az olduğu ülkelere, güney modelinin ise yönetime siyasi müdahalenin kontrol altına alınamadığı ülkelere daha uygun olduğu söylenebilir (Arcagök ve Erüz, 2006:92).

Avrupa Birliği, iç mali kontrol sistemine bağlı olarak şekillenen iç denetim sistemini, Birliğe üye olan ülkelere uygulanmakta olan şeklini veri kabul etmekle birlikte, üyeliğe aday olan ülkelere uluslararası standartların kabul edilmiş, rol ve sorumlulukları yasayla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş bir iç denetim mekanizmasını zorunlu tutmaktadır. Ancak, iç denetimde uygulama birliğinin sağlanması amacıyla aday ülkelere getirilen bu zorunluluk üye ülkeler için sadece tavsiye niteliğindedir. Avrupa Birliği üyesi ülkelere iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetime yönelik uygulanan ortak bir sistem ve dolayısıyla ortak bir mevzuattan bahsetmekte çok mümkün değildir (Ekiz, 2011:56).

AB üye 28 devletten büyük çoğunluğunda iç denetim fonksiyonu bulunmaktadır. Üç üye ülkede ise mevcut durumda başka düzenlemeler bulunmakla birlikte iç denetimi kamu sektörüne kazandırma planlanmaktadır. Lüksemburg, bütçe reformu çerçevesinde belirli büyüklükteki bakanlıklarda ya da Maliye bakanlığı bünyesinde bir iç denetim birimi kurma çalışmaları yapmaktadır. Yunanistan, i denetimin kurulmasına yönelik bir kanun kabul edilmiş ancak henüz uygulamaya geçirilememiştir. İtalya'da ise iç denetimin yasal zeminin oluşturmak üzere bir komisyon çalışmalara başlamıştır (Yurdakul, 2014:88).

3.3 TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM PERFORMANS DENETİMİ İLİŞKİSİ

3.3.1 Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim ve Performans Denetimi Kavramları

Türkiye açısından özellikle kamu yönetiminde denetim konusu uzun zamandır incelenen ve araştırılan bir konudur. Kamu yönetimi sistemine, bir sistem bütünlüğü içinde yaklaşan ilk köklü çalışma, 1960'lı yılların ilk yarısında gerçekleştirilen ve kısaca MEHTAP olarak adlandırılan, Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesidir. Daha sonra bu projeyi tamamlayıcı nitelikte, merkezi yönetimin taşra kuruluşları, yerel yönetimler ve kamu personel düzeni ile kamu iktisadi teşebbüslerine ilişkin proje çalışmalarının gerçekleştirildiği görülmektedir. Öte yandan, 1971'de yönetimi düzenleme konusu yeniden gündeme gelerek önem kazanmış ve bu alanda alınması gerekli önlemleri belirlemek amacıyla İdari Reform Danışma Kurulu adıyla bir kurul oluşturulmuştur. Anılan kurul çalışmaları, İdari Reform Danışma Kurulu Raporu: İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler başlığıyla raporlaştırılarak ilgililere ve kamuoyuna sunulmuştur. Devlet Planlama Teşkilatınca (DPT) 1988 yılında Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) 'den; Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı ve yıllık program uygulamalarına ışık tutacak biçimde, kamu yönetimini geliştirmek ve yeniden düzenlemek üzere o güne kadar yapılmış olan çalışmaların uygulamaya ne ölçüde yansıdığını araştırmak; yapılan bu çalışmaların ve uygulamaların eksik yönlerini, aksaklıklarını, darboğazlarını ve sorunlarını belirlemek ve bunlarla ilgili alınması gereken önlemleri açıklığa kavuşturmak; Avrupa Birliğine katılma kararı almış olan Türkiye'nin,

Birliğe yönetsel uyum alanında yapması gerekli hazırlıkları saptamak üzere, bir yönetim araştırması yapması istenmiştir. Böylece konu, TODAİE tarafından, bir Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA) olarak ele alınmıştır.

KAYA raporunda denetim ile ilgili bazı saptama ve önerilere yer verilmiştir (TODAİE, 1991);

- Kamu yönetiminin işleyişinde özel hukuk kapsamındaki kişi ve kuruluşlarla ilgili dış denetim uygulaması, son derece sınırlı ve etkisiz bir durumdadır.
- Tüm denetim biçimlerini içeren bir kavram olarak, yürütme eylem ve işlemlerinin; amaç, plan, bütçe, örgütlenme, yöntem, vb. değişkenler yönünden etkin biçimde yürütülüp yrtlemediğinin denetlenmesi anlamında kullanılan etkililik denetimi, üzerinde gereği gibi hemen hiç durulmayan denetim konularından birisini oluşturmaktadır.
- Kurumlara göre değişebilmekle birlikte, müfettişlerin görev alanında değerlendirilen üç temel konu bulunmaktadır. Bunlar; denetim, soruşturma ve rehberliktir. Denetim ve soruşturma görevlerinin özellikleri gereği birbiriyle uyulaşabilen görevler olmasına karşın rehberlik görevi genel özelliğiyle öteki iki görevle çelişen bir niteliğe sahiptir. Bu durum, eğitim hizmetleriyle ilgili ders denetimlerinde de açıkça görüldüğü gibi, müfettişin geliştirici ve öğretici nitelik taşıyan rehberlik etme görevinin, sürekli olarak geriye itilmesi ve denetim sistemi içinde işlerlik kazanamamasıyla kendisini göstermektedir.
- Yönetsel denetimin gerçekleştirilmesinde görev alan personelin göreve alınmasında ortak bir standart bulunmamakta; kurumlara göre bu personel, sınavla ya da sınavsız; kariyere dayalı ya da kariyer dışından yahut bunların bileşimi sayılabilecek yollarla denetim sistemi içine alınmaktadır.
- Mevcut denetim sisteminin yönetimi geliştirmedeki etkililiği son derece sınırlıdır. Aynı biçimde, denetimde personele rehberlik etme işlevinin de gereği gibi gerçekleştirebildiğini söylemek güçtür.
- Denetim işlevi, amaç ve planlar ile uygulamayı karşılaştırarak aksaklıkları ortaya koyacak ve bunların düzeltilmesini sağlayacak bir yaklaşım içinde dşnlmelidir. Bu erevede:
- Denetim sonuçları, amaç ve siyasaların saptanarak, plan uygulama ilkelerinin belirlenmesinde ışık tutucu olmalıdır. Denetimde amaç ve planlar kadar,

uygulama üzerinde etkili olan örgütsel ve çevresel değişkenler de önemle dikkate alınmalıdır. Denetim sisteminin etkililiği sağlanmalıdır. Bu bağlamda, var olan model, gelişmelere karşı daha duyarlı bir duruma getirilmelidir.

- Denetim elemanlarının denetlenene daha çok rehberlik yapmaları yönündeki görevleri yerine geçmek üzere, işgören yeterliliklerinin işbaşında geliştirilmesini temel alan bir yöneltme ve rehberlik sistemi oluşturulmalı; bu görev, özellik gösteren öğretmenlik gibi kendine özgü meslek alanlarında, müfettişlerin görev alanından çıkarılmalıdır.
- Denetlemede örgütsel yapı ve işleyişe yönelik olacak ortak kurallar saptanarak, denetim birimlerinin çalışma düzenleri, güçlü bir yasal temel üzerine oturtulmalıdır. Bu yolla, her kuruluşun dilediğince denetim birimi kurması ya da değişik statü ve adlarla denetici görevlendirmeye yönelmesi önlenerek; denetim görevlerinin genel standartlar çerçevesinde yürütülmesi sağlanmalıdır.
- Denetimin teknik düzeyi yükseltilmelidir. Bu çerçevede, istatistik yöntemlerin geniş ölçüde kullanılması yoluyla, denetim verimliliği artırılmalıdır. Kurumlarda etkililik denetimine önem verilmeli ve iç denetim organları etkililik denetimi yapabilecek bir düzeye yükseltilmelidir.
- Kurumlarda VET denetimine önem verilmeli ve iç denetim birimleri VET denetimi yapabilecek düzeye yükseltilmelidir.
- Denetimde raporlama sistemi amaca uygun duruma getirilmelidir. Denetim raporları işe uygun, zamanlı, kısa, açık ve anlaşılır olmalı; gözlenen aksaklıkların düzeltilmesi amacıyla alınacak önlemleri kapsayıcı özellik taşımalıdır.
- Bu bağlamda, denetim raporlarının değerlendirilmesi aşamasında, değerlendirme sonuçlarının ilgili birimlere ulaştırılması yanında, bunların sonuçlarının izlenmesini sağlayacak bir düzen kurulmalıdır.

Kamuda performans denetimi yapılmasına değinen bir başka rapor 1998 yılında Devlet Denetleme Kurulunca yayımlanmıştır. “Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Etkinliğinin Arttırılması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme ve Araştırma Raporu” başlığını taşıyan bu çalışmada;

“Uluslararası genele kabul görmüş denetim standartları paralelinde uyulması zorunlu Türk Denetim Standartları hızla belirlenmeli, denetim görevlileri mesleki güvenceye kavuşturulmalı, denetim alanına getirilen sınırlamalara kaldırılmalı, uygunluk denetimi yanında performans denetimine geçiş hızlandırılmalı ve yaygınlaştırılmalıdır...” denilerek denetim konusuna vurgu yapılmaktadır (DDK, 1998:63).

Sekizinci Beş Yıllık kalkınma plan hazırlıklarına esas olmak üzere özel ihtisas komisyonu tarafından düzenlenen “Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda Türk kamu yönetiminde denetim işlevinin yerine getirilmesinde çok ciddi sorunlarla karşı karşıya bulunduğu belirtilmekte ve denetimin etkinleştirilmesi için daha önceki raporlara benzer önerilerde bulunmaktadır (Okur, 2007:45).

Bir diğer önemli konu iç denetimin 5018 sayılı yasa ile kamu yönetimi mevzuatına girmiş olmasıdır. İlgili kanunun 63 üncü maddesine göre; “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.”

Türk Kamu denetimi içerisinde Kıta Avrupası yönetim biçimlenmesi benzeri olarak teftiş kurulları eliyle kurumların kendilerini denetlemelerine bu kanun sonrası yeni bir denetim sistemi eklenmiştir. Ancak sistem başlarken yeterli sayıda ve donanımda iç denetim yapacak personel bulunmadığından teftiş kurulları kaldırılmamıştır.

Denetçilerin bağımsızlığı, güvenilirliğin oluşturulmasında temel noktadır. Bu bağımsızlık yapısal, çevresel ve kişisel olmak üzere üç temel boyutu kapsamaktadır. Yapısal bağımsızlık, denetimin organizasyonel yerleşiminden kaynaklanır. Denetim altındaki kurum ve faaliyetlerin hiyerarşinin dışında kalan yetkiler tarafından görevlendirildiğinde ve raporlarını bu kişilere sunduğunda bağımsızdır. Çevresel bağımsızlık, denetçinin işini özgürce yapabilmesi için denetlenen tarafından hiçbir

müdahaleye, baskıya ya da kısıtlamaya maruz kalmadığı durumlarda sağlanır. Kişisel bağımsızlık ise, denetçilerin bağımsızlığını, bağımsız görünümünü, ya da işlerini yapma ve sonuçları raporlama şekillerini etkileyebilecek çıkar çatışmaları veya yargılardan uzak olmaları anlamına gelmektedir. (Waring ve Morgan, 2014:417). Bu bağlamda Kamu İç Denetçilerinin bağımsızlığından söz etmek ülkemiz açısından mümkün olamamaktadır.

Ülkemizde uygulama alanı bulan performans esaslı bütçeleme konusunda uygulamada yaşanan sıkıntıların temelinde performans bilgisine ulaşmak için belirlenmesi gereken kıstasların olmayışı ya da doğru belirlenemeyişi yatmaktadır. Bu durum hem yönetim hem uygulama hem de denetim aşamalarında performans bilgisine dayalı kararlar alınmasını ve denetlenmesini imkânsız hale getirmekte yapılan performans değerlendirmelerini objektiflikten uzaklaştırmaktadır.

3.3.2. İç Denetim ve Performans Denetimi Kavramlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Bu noktada mevzuat açısından bir değerlendirme yapılırken Türk Ticaret Kanununda, sermaye piyasalarında, bankacılık sektöründe ve sigorta sektörlerinde uygulanan iç denetim mevzuatı kapsam dışı olduğundan değerlendirmeye alınmamış, konu sadece Kamu Mali Sistemi açısından incelenmiştir.

Türk kamu mali yönetim ve denetim sisteminin temelini 09.06.1927 tarihli ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 16.06.1934 tarihli ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu oluşturmuştur. Bir süre uygulandıktan sonra 2514 sayılı Kanun kaldırılarak 21.02.1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Ancak, zamanla her iki kanun da gerek kapsam itibariyle gerekse içerdikleri yönetim ve denetim teknikleri itibariyle yetersiz kaldıklarından ihtiyaca cevap veremez hale gelmiştir. Gerek ülkemizin ulaştığı iktisadi ve mali gelişmelerin zorlaması, gerekse Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde yaşanan ve yaşanması muhtemel uyumsuzlukların giderilmesi bağlamında kamu mali yönetim ve denetim sisteminin yeniden ele alınması zorunluluk arz etmiştir (Söyler, 2012:64).

1996 yılında Sayıştay kanununda yapılan değişiklik ile “Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu

kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur” denilerek Sayıştay’ın performans denetimi yapabileceği öngörülmüştür (Okur, 2007:49).

10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) çıkarılmış, ikincil mevzuatın tamamlanması zaman aldığından iki yıl ertelendikten sonra 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 5018 sayılı Kanun’la bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve iç kontrol alanlarında radikal değişiklikler yapılmıştır. Buna paralel olarak, 03.12.2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılarak aynı tarihte yürürlüğe konulduğundan 832 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 6085 sayılı Kanun’la Sayıştay’a yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemiyle dış denetimi gerçekleştiren ve hesap yargılaması yapan bir denetim ve yargı organı yanında raporlama görevi yapan bir kurum rolü de verilmiştir. Bu çerçevede Sayıştay’ın denetim alanı tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde artırıldığı gibi, düzenlenecek rapor sayıları da çeşitlendirilmiştir. Öyle ki, Sayıştay düzenlilik (mali ve uygunluk) denetimleri yanında performans denetimi de yapacaktır (Söyler, 2012:85).

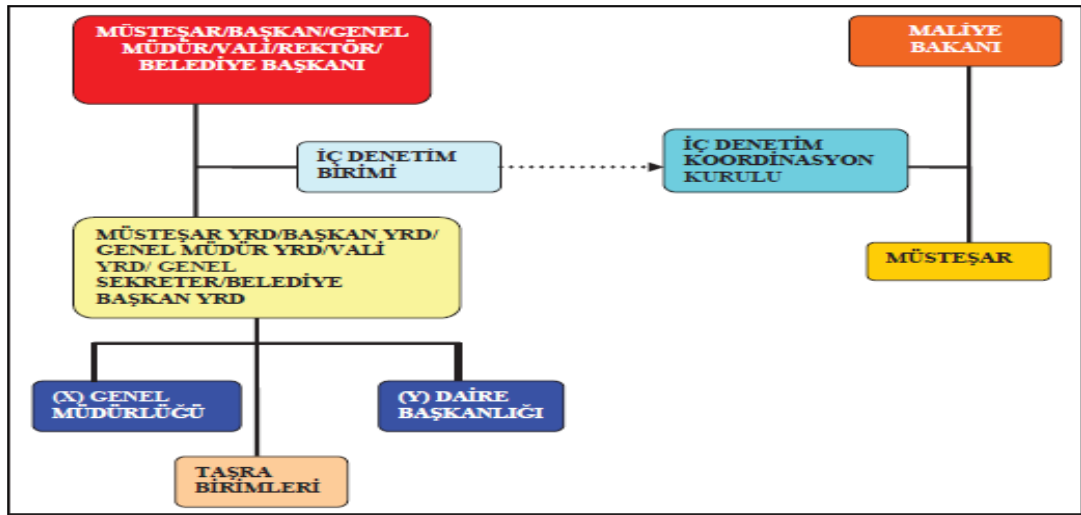
5018 sayılı KMYKK ile yeni bir kamu mali yönetimi anlayışı getirilerek, çağdaş mali yönetimin temel ilke ve kurallarını kamu maliyesine egemen kılmak, kamuda hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın sağlanması, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun bir biçimde çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamak amacıyla, mevcut sistemi yeni baştan düzenlemek amaçlanmıştır (Kesik, 2006:56).

Kanununun 63-67 nci maddeleri, iç denetim sistemi hakkında düzenlemeler içermekte olup; 63 üncü madde de iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim biriminin kurulması, 64 üncü maddede iç denetçinin görevleri, 65 nci maddede iç denetçinin nitelikleri ve atanması, 66 ncı maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve 67 nci maddede ise Kurulun görevleri düzenlenmektedir. Buna göre, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu 63 üncü maddesinde iç denetim: Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve

rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.

5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tabi olan kamu idarelerinde, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimleri faaliyette bulunmaktadır. İç denetçiler, mesleki eğitimlerinin alınması, iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyum ve iç denetim raporlarının bir örneğinin gönderilmesi bakımından İDKK ile iletişim halindedirler. İç denetim birimlerinin kamu idarelerinin organizasyon yapısı içerisindeki konumu ve İDKK ile ilişkisi aşağıda şematik olarak gösterilmektedir (İDKK, 2013).

Tablo 5: İç Denetimin Organizasyondaki yeri



Kaynak: İDKK, 2013.

Yeni Sayıştay Kanunu, mali ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi yanında performans denetimini de kabul etmiştir. Gerçi performans yönetiminin/denetiminin Türk kamu yönetimi literatürüne girişi uluslararası girişimlerle birlikte 1996 yılında olmuşsa da bunun hukuki altyapıya kavuşması ve ortaya çıkan boşlukların doldurulması ancak 5018 sayılı kanuna paralel olarak hazırlanan 6085 sayılı kanun ile mümkün olmuştur (Önder ve Türkoğlu, 2012:217).

Gerek iç denetim gerekse de performans denetimi mevzuatımızda 5018 sayılı kanun ile yer bulan kavramlardır. Kaldı ki 5018 Sayılı kanuna, ortaya çıkan sorunlar

ve bunların giderilmesi maksadıyla 2005, 2007 ve 2008 yıllarında ekleme ve çıkarmalar yapılarak uygulamaya yönelik adımlar atılmıştır.

Sayıştay, 1998-2005 yılları arasında sınırlı sayıda performans denetim raporu hazırlamıştır. Bu raporlar, Kültür Bakanlığı müze faaliyetleri, Karayolları yol bakım onarımı, gemilerin deniz ve limanları kirletmesinin önlenmesi, İstanbul'un deprem hazırlığı, Bayındırlık Bakanlığı deprem sonrası faaliyetleri, Vakıflar sorumluluğundaki tarihi eserlerin korunması, ormanların korunması ve Sağlık Bakanlığı hastaneleri üzerinedir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik sürecinde, üyelik hedeflerini ve takvimini düzenleyen Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Program'ın "Mali Kontrol" Başlıklı 28. Bölümünde belirtilen önceliklerden birisi de, dış denetimin alanının uluslararası standartlara uygun bir şekilde geliştirilmesidir. Sayıştay'ın dış denetime ilişkin görevlerini Ulusal Program çerçevesinde uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi" başlıklı Eşleştirme (Twinning) Projesi hazırlanmıştır. Proje, Türkiye-AB Mali İşbirliği çerçevesinde 2003 yılı proje paketinde yer almış ve Avrupa Komisyonu Yönlendirme Komitesinin 14 Mart 2005 tarihli koşulsuz onay kararı ile hukuki geçerlik kazanmıştır. Çalışmaları 30.03.2005 tarihinde başlayan ve 20 ay sürmesi planlanan projede NAO ile birlikte yürütülecek, ayrıca projede İspanya Sayıştay'ı uzmanlarından da yararlanılmıştır (Polat, 2006:40).

Eşleştirme projesine bağlı olarak mali denetim, performans denetimi, AB fonlarının denetimi, bilgisayar destekli denetim teknikleri ve bilişim sistemleri denetimi alanında çalışma yapacak çalışma grupları oluşturulmuştur. Bilişim sistemlerinin denetimi, gerek düzenlilik denetimi, gerekse performans denetimlerinden sağlıklı sonuçlar elde edilmesi ile yakından ilgilidir. Eğer denetlenen kurumun bilişim sistemlerinin güvenilirliği test edilmemişse, denetimlere esas verilerin doğruluğundan tam emin olunamayacaktır. Ancak düzgün işleyen bir sistem doğru bilgiler üretebilir. Bu nedenle Sayıştay'ın kurumsal bazda yapacağı denetimler öncesinde, o kurumun bilişim sistemlerinin güvenilirliğini onaylaması oldukça önemlidir (Görgün, 2011:85).

Ayrıca 13.01.2011 tarih ve 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (Yeni TTK) da iç denetim konusunda hükümler bulunmaktadır. Bu bağlamda ilgili kanunun

366ncı maddesinde anonim şirket yönetimlerinin iç denetim için kurullar ve komiteler oluşturabileceği belirtilmiştir. Ayrıca 398inci maddenin linci fıkrasında da iç denetimin Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde yapılması hüküm altına alınmıştır.

Türkiye’de Yeni TTK’nin ikincil düzenlemeleri kapsamında özellikle halka açık şirketlerin ve/veya İMKB’de işlem gören şirketlerin düzenli olarak (3 ayda bir) ICFR düzenlemesi ve bunların bağımsız denetimden geçirilmesi sorumluluğu getirilmelidir. Böylece halka açık şirketlerin ortakları ve yatırımcıları daha güvenilir finansal tablolara kavuşacak ve şirketlerin finansal raporlama ve iç kontrol sistemleri daha etkin hale gelecektir (Uzay ve Gönen, 2012:55).

3.3.3 Ortaya Çıkan Sorunlar ve Değerlendirmeler

Türkiye Cumhuriyeti Devleti, denetim birimi çokluğuna karşın, etkili bir denetim sistemi kurup işletememenin sıkıntılarını yaşamaktadır. Polis müfettişliğini andıran müfettişlikten (inspectors); modern anlamda teknoloji yoğun, süreç esaslı ve sistem odaklı denetim uygulamalarını benimsemiş ve gerektiğinde ilgili olduğu konularda danışmanlık da sağlayabilen iç denetçiliğe (internal auditors) geçiş süreci, tüm dünyada geniş kabul gören ve desteklenen bir olgu olmasına rağmen, Türkiye özelinde çekinceyle karşılaşmaktadır. İç denetimi kendileri için bir tehdit olarak görüp direnişe geçenler; yönetim birimleri değil, sadece klasik teftiş birimleridir. İleri sürebildikleri tek argümanları da yolsuzlukla mücadelenin sekteye uğrayacağı hususudur. Buradaki tuhaflık, söz konusu birimlerin rüşvet ve yolsuzlukla mücadeleyi tek misyon olarak benimsemiş olmalarıdır (Gönülaçar, 2008:9).

Türkiye’de kamu mali yönetiminde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemlerinin kuruluşunu, işleyişini ve aralarındaki ilişkinin nasıl olacağını Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu düzenlemektedir (Akyel R. , 2010:18).

Kamu sektöründe yeni olan iç denetim modelinin sihirli bir iksir olmadığı açıktır. Sisteme sirayet etmiş olan güvensizlik ve kötü yönetim, bir işlev bozukluğu olarak görülmelidir. Modern Weberyen bürokratik modelin, anti demokratik ve katılımcılığı esas almayan, gizlilik esaslı kapalı yapısının ürünü olan sorunlar, ancak yeni kamu yönetimi anlayışına geçilmesiyle çözülebilecektir. Bu itibarla, ülkenin

bütün kurumsal sistemlerinin geliştirilmesi hedef alınmalıdır. Saydamlık, şeffaflık, hesap verme /cevap verme sorumluluğu, liyakat, verimlilik, katılımcılık, yönetimdeki yozlaşmanın önlenmesi, insana/vatandaşa saygı, yerelleşme, yönetim ve etkili, ekonomik ve verimli kamu hizmeti başlıkları altında sıralanan toplumsal talepler; siyasi, hukuki, iktisadi ve idari reformların gerçekleşmesi ve de en önemlisi, topyekûn bir zihniyet değişimi ile karşılanabilecektir. İç denetçilerden beklenen tavır, geleneksel teftişlerde var olan kurumsal motivasyonsuzluk tuzağına düşmeden; dikkatli, özenli, iletişime açık, insanı merkeze alan, geniş perspektifli, sağlam karakterli, iyi niyetli ve uzmanca bir tutum sahibi olmaktır. Ayrıca, yeterli bilgi ve beceriyle donanmış olduklarını ortaya koyabilmeli ve günümüzde yaşanan hızlı değişim ve dönüşüme uyum gösterebilecek sürekli bir eğitimi hedefleyebilmelidirler (Gönülaçar, 2008:11).

5018 sayılı Yasa ile birlikte hayata geçirilen iç denetim sisteminden beklentiler çok fazla iken, her geçen gün daha kötü bir noktaya gelinmektedir. Bir başka ifade ile iç denetim sistemi mali yönetim sistemine katkıdan çok maliyet yükler hale gelmiştir. İşlerliğini kaybetmek üzere olan mekanizmanın sağlıklı bir noktaya gelebilmesi için yapılması gerekenlerin zaman kaybedilmeden uygulamaya konması gerekmektedir. Aksi takdirde özellikle yerel yönetimler üzerinde son derece sınırlı olan bir denetim süreci devam edecek, bu durum kaynak israfı ve yolsuzluğu daha da şiddetlendirecektir (Yereli ve Ünal, 2014:460).

Öte yandan, INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun öngördüğü şekilde yapılacak bir performans denetiminin aslında idarenin bir faaliyeti olduğunu ortaya koymaktadır. Yani performans ölçümü iç denetçilere ait bir görev iken, performans denetimi bir dış denetim faaliyetidir. Buradan çıkan sonuç Kanunun, Sayıştay tarafından yapılan performans denetimine son verdiğidir. Bununla birlikte 6085 dayalı olarak Sayıştay bünyesinde verimlilik, etkinlik, tutumluluk (VET) denetimi yapacak denetim grupları oluşturulduğu görülmektedir. Bu denetim gruplarının yürütecekleri denetimlerde, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri gereği, kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili olarak esas alacakları temel kriterler, kuruluşların bütçelerinde yer alan hedef ve performans göstergeleri olacaktır (6085/36. madde gerekçesinden). Bu anlamda 6085 sayılı Kanun, verimlilik-etkinlik-tutumluluk

(VET) denetimini idarelerin öngördüğü hedef ve performans göstergelerine ulaşıp ulaşılmamasına indirgemiş bulunmaktadır. Performans Denetimi Uygulama Rehberine göre performans denetimleri idarece belirlenmiş olan performans ölçülerinin denetlenmesini de içermektedir ki Sayıştay'a bu yetki verilmemiştir (Görgün, 2011:96).

Kamu mali yönetimimizde mevzuat ile aralarında bağlantı kurulması gereken içi temel kavram olan iç denetim ve performans denetimi, yakın gelecekte tüm ekonomik birimler açısından çok daha önemli hale gelecek kavramlardır. Çünkü sadece mali denetim ya da düzenlilik denetimi olarak bilinen geleneksel denetim anlayışı artık gelişmiş ülkelerin tamamında terk edilmiş yerine yönetime yol gösteren, rehberlik eden ve denetim hizmeti sunarken aynı zamanda kurumsal olarak değer katan bir anlayışı kamu yönetimine hâkim olmaya başlamıştır. Ülkemiz de hem içinde bulunduğumuz Avrupa Birliğine Adaylık süreci ve gerektirdiği yapısal değişiklik ihtiyacı sebebiyle hem de ardı ardına yaşanan ekonomik krizlerin etkisiyle bu konuda yapısal reformlar gerçekleştirmiştir.

Genel itibariyle değerlendirildiğinde Kamu Mali yönetim sistemi yapılan değişiklikler ile bir geçiş dönemindedir. Uygulamaya alınan yeni düzenlemelerin yönetim, uygulama ve denetleme aşamalarının tamamından beklenen sonuçları ortaya çıkartabilmesi açısından bir bütünlük içerisinde ele alınması ve mevzuat düzenlemelerinin de birbirini tamamlayıcı nitelikte olması gerekmektedir. Oysa gelinen noktada iç denetim hem yönetim açısından hem de uygulamada sahip olması gereken destekten mahrumdur. İç denetim elemanlarının kurumsal yapılanmada sahip oldukları konum her ne kadar 5018 sayılı yasada tanımlanmış olsa da kurumların teşkilat kanunlarında yer alması sağlanamamıştır.

Öte yandan Sayıştay kanununun performans denetimine ilişkin olarak beklentilerin oldukça uzağında kalması ve iç denetim ile performans denetimi arasındaki bağı kurma konusunda Sayıştay'a gereken yetkiyi vermemesi de ortaya çıkan önemli bir eksikliktir. Performans denetimi haricindeki denetimleri 5018 sayılı Kanuna uyumlu olarak düzenlenmiştir. Performans denetimi ise 6085 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiş, performans ölçümüne dönüştürülmüştür. Bu haliyle 5018 sayılı Kanunda öngörülen performans denetiminin uygulanabilirliği kalmamıştır.

Bu noktada eksikliklerin giderilmesi ve iç denetimin kamu mali yönetiminde külfet durumundan aktif ve beklentileri cevaplar konuma dönebilmesi için yapılması gerekenler arasında öncelik kurumların teşkilat kanunlarında teftiş kurulları olarak yer alan birimlerin kaldırılarak iç denetim birimlerinin yer almasının sağlanmasıdır. Bunun yanı sıra Sayıştay'a mutlaka performans kriterlerinin de denetlenebilmesi konusunda yetki verilmesi sağlanmalı ve Sayıştay'ın denetimlerinde iç denetim raporlarının kullanılması yasal statüde sağlanmalıdır. Ancak bu durumda hem iç denetim kurum bazında hak ettiği saygınlığı ve ciddiyeti kazanabilecek hem de gerçek manada performans denetimi yapılabilecektir.

Kamu kaynaklarının gerek elde edilişinde gerekse de harcanmasında şeffaflık, hesap verebilirlik, verimlilik ve etkinlik esasında bir denetim düzeninin varlığı hem ülkemiz açısından bir utanç kaynağı olan yolsuzlukların önlenmesini sağlayacak hem de kamuda kaynak israfının önüne geçecektir. Bu bağlamda ekonomik gelişmişlik düzeyimizin artırılması ve kamu borç yükünün azaltılması gibi genel makroekonomik konular açısından da iç denetim ve onun bir parçası olan performans denetiminin ülkemiz kamu yönetiminde hızla hayata geçirilmesi önem arz etmektedir.

Ülkemiz performans esaslı bütçe uygulamasına geçmekle beraber kamu kurumlarında performans sonuçları bütçe ve yönetim süreçlerine halen daha dâhil edilmemektedir. Oysa performans sonuçları ancak yönetim kararlarında kullanıldığında ve bütçe süreçlerine dâhil edildiğinde anlam kazanmaktadır. Bu açıdan performans değerlendirmesi ve denetimine geçişin temel dönemeçlerinden biri olarak kamu kurumlarında performans sonuçlarının uygulamada dikkate alınmasının mevzuat ile zorunlu hale getirilmesi oluşturacaktır.

Unutulmaması gereken bir husus performansa dayalı sistemlerin uygulanabilmesi için bir kültürün oluşması gerektiğidir. Bunun anlamı en üst düzeydeki karar vericiler olan parlamenterlerden başlamak üzere kamu kaynakları kullanan tüm ekonomik aktörlerin sonuç odaklı ve kaynakların nasıl daha ekonomik, verimli ve etkin biçimde kullanılabileceğini düşünerek hareket etmesidir. Kuşkusuz ki bu kültürün kısa bir sürede oluşması ve devlet organizmasında yerleşmesi kolay değildir. Ancak en azından teorik temel de bile olsa kamu yönetiminde karar veren ve uygulayıcı olan her personelin temel kavramlara aşina olması, bunun için sık ve

tekrar edilen eğitimlerle desteklenmesi kurumsal kültürün yerleşmesine yardımcı olacaktır. Performans kültürünün yerleşmemesi halinde performansa dayalı sistemlerin uygulamada başarılı olması beklenmemelidir. Bu bağlamda gerek akademik olarak gerekse de uygulayıcıların eğitimleri açısından ısrarlı ve uzun süreli uğraşlara ve eğitimlere ihtiyaç duyulduğu açıktır.

SONUÇ

Denetim sınıflandırmaları incelenirken iç denetim türlerinden bir olarak ifade edilen performans denetimi, özellikle Kamu Mali Sistemi söz konusu olduğunda bir dış denetim kurumu olan Sayıştaylar eliyle yürütülen ve kendine özgü özellikler barındıran bir kavramdır.

Gerek ülkemizde gerekse de gelişmiş ülkelerde performans denetimi uygulamaları incelendiğinde iç denetçilerin bu konuda üstlendikleri rollerin oldukça yetersiz olduğu görülmektedir. Bunun başlıca sebepleri arasında performans ölçütlerinin belirlenmesi aşamasının karmaşık ve derin teknik birikim gerektirmesi olduğu kadar iç denetçilerin yeterli donanımına sahip olmamaları da bulunmaktadır. Bu bağlamda iç denetçilerin kalifiye olmaları ve hem mesleğe girişte hem de profesyonel süreçte birikim ve donanımlarını arttırmaları performans denetiminin sağlıklı sonuçlara ulaşabilmesi için gereken kıstaslardan biridir.

Özellikle ülkemizde yeni bir kurum olan iç denetçilik, iç denetim elemanlarının özlük haklarına ve hukuki durumlarına ait belirsizlik ve güvencesizlik ortamında yeterli donanımına sahip personel istihdamında sıkıntılar yaşamaktadır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve İç Denetim Enstitüsü ülkemizde yetkili kurumlar olarak belirlenmiştir ve sistemin en önemli unsuru olan İç denetçilerin yetiştirilmesi ve standartların belirlenerek uygulanmasında rol almaktadırlar.

Öte yandan kurumsal ve bireysel anlamda bu sisteme uyumun belirli bir süreç gerektirdiği göz ardı edilmemelidir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde performans yönetimi kavramının kamusal alanda uygulanması oldukça yenidir. Geleneksel teftiş ve bürokratik denetim mekanizmalarının yeni sisteme gösterecekleri – gösterdikleri direnç ve uyumdaki isteksizlik kamu kaynaklarının etkin kullanımında engel teşkil edeceği gibi kamu yönetiminde de sorunlar ortaya çıkartmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde Türk kamu denetiminde çok sayıda denetim yapısı olmasına karşın yolsuzluk ve usulsüzlüklerin kamu kaynak israfına yol açması çarpıcı ve incelenmesi gereken bir konudur.

Ülkemiz açısından değerlendirildiğinde 5018 sayılı yasa daha uygulamaya girmeden bir dirençle karşılaşmış ve uygulanması ertelenmiştir. Yürürlüğe girdikten sonra da bazı eksik ve aksaklıklar ortaya çıkmış ve değişikliğe uğramıştır. Buna bağlı

olarak oldukça gecikmeli çıkan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ise beklentileri karşılamaktan uzak kalmıştır. Mevcut hali ile yeni Sayıştay Kanunu performans denetimi konusunda yetkiler vermekle birlikte aksak ve eksik pek çok madde barındırmaktadır.

Performans esaslı bütçeleme ile başlayan, kamu kaynağı kullanan tüm kurum ve kuruluşların performanslarının değerlendirilmesi ve denetlenmesi ile gösterilen performansın gelecek döneme ait kararlarda kullanılmasını içeren sürece ait modern kamu mali yönetimi uygulamada pek çok sorunla karşılaşılsa da yavaş yavaş kamu yönetimimize yerleşmeye başlamıştır. Sistemde ortaya çıkan sorunların ertelenmeden ve gelecekte olası başka sorunlara yol açmadan çözülmesi ve Performans ve liyakatin kamu yönetiminde ön plana çıkartılması ülkemizin ekonomik gelişmişlik düzeyini doğrudan etkileyecektir.

Ülkemizde kamu mali sistemi köklü bir değişim geçirmektedir. Bu bağlamda sistemin en önemli ayaklarından birini oluşturan denetim unsurunda yeni kavramlar ortaya çıkmıştır. İç denetim kavramı içerdiği pek çok yeni unsur ile modern kamu mali yönetiminde esas unsurlardan birisini oluşturmaktadır. Bu konuyla ilgili alan yazını taramalarında iç denetim türlerinden biri olan Performans denetimi ise tüm dünyada giderek önem kazanan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu noktadan hareketle konuyu inceleyen araştırmacıların tartışmalarında ya iç denetimi ya da sadece performans denetimini incelediği ancak bu iki kavramın birbiriyle ilişkisinin incelenmesinin pek yapılmadığı görülmüştür. Netice itibariyle henüz çok yeni kavramlar söz konusudur.

Çalışmamın genelinde bu yeni kavramların incelenmesi ve ülke uygulamalarına yer verilmiştir. Bu incelemenin sonucu olarak gelişmiş ülkelerde performans odaklı bir sistemin kurulmuş olması performans değerlendirmesini ve dolayısıyla denetimini olanaklı hale getirmiştir. Kurumsal kültürün bir yansıması olarak iç denetimin kamu yönetiminin neredeyse tüm unsurlarında uygulama alanı bulduğu ancak ülkelere göre denetim şekillerinin farklılık arz ettiği tespit edilmiştir.

Ülkemiz açısından konuya yaklaştığımızda hâlihazırda bir geçiş döneminde olduğumuz söylenebilir. Modern anlamda bir kamu mali sistemi kurmak ve bunun sağlıklı işlemlerini sağlamak bizim gibi kamusal alanı büyük bir ülke için kolay değildir. Ayrıca ülkemizin ardı ardına yaşadığı ekonomik krizlerin ve kamu

maliyesinde geçmişte yaşanan yolsuzluk ve usulsüzlüklerin yani bir yapılanmaya duyulan gereksinimi arttırdığını düşünüyorum.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bu gereksinimlerin bir yansıması olarak hayata geçirilmiştir. Ülkemiz kamu mali düzenini baştan aşağı yeniden ele alan ve düzenleyen kanun uygulama eksikleri zaman içerisinde düzenlenerek daha ideal bir hale gelmiştir. Ancak yeni kamu mali sisteminin diğer temel ayaklarından belki de en önemlisi yeni Sayıştay Kanunu gecikmeli de olsa yürürlüğe girmiştir. Beklentilerin oldukça uzağında kalan ve sorunları da beraberinde getiren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile bir yandan performans denetimine izin verilmiş öte yandan performans kriterlerinin denetimi kapsam dışı bırakılmıştır. Bu şekilde aksak bir denetim mekanizması içermesine rağmen zaman içinde düzeltileceği beklenmektedir.

Kamu yönetiminde performans denetimi için en önemli nokta performans göstergelerinin belirlenmesi sürecidir. Ancak bu konuda sadece kurumların stratejik planları çerçevesinde bir değerlendirme yapılması mümkün kılınmıştır.

Denetimin yönetimin bir fonksiyonu olmasından hareketle yönetsel kararlarında denetlenebileceği bir sistemin Türk Kamu Yönetiminde egemen olması ülkemizin muasır medeniyet hedefine hızla ulaşmasına yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2008, Ocak-Mart). İç Denetimde Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları. *Sayıştay Dergisi*(68):91-103

Akal, Z. (2005). *İşletmelerde Performans Ölçümü ve Denetimi*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları.

Akarkarasu, N. (2000). *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*. İstanbul: Spk Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü.

Akbulut, Ö., Mimaroglu Özgen, H., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö., Almış, O. (2012). *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş Ve İç Denetim*. Ankara: TODEİ.

Aksoy, M. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

Aksoy, T. (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim, AB İle Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*(72):138-164

Aksoy, T. (2006, Mart- Nisan). Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasasının Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler. *ASMMMO*(165): 6-10.

Akyel, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3):1-22.

Akyel, R., Köse, H. (2010, Mart). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*(466):9-45

Akyel, R., Özdemirci, M. B., Gülmez, İ., Şimşek, M., Seven, M. (2012). *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)*. Ankara: TC Sayıştay Başkanlığı 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları

Alman Sayıştay'ı.(2014). *Federal Performance Commissioner.*,
<http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner>. (27.Haziran.2014)

Alp, Z. (2012). *Hukuk, Siyaset Ve Ekonomi Bağlamında Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara.

Alptürk, G. (1991). Amerikan Sayıştay ve Performans Denetimi. *Sayıştay Dergisi*(Özel Sayı): 43-55.

Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*. Bursa.

Apan, A. (2011). ABD ve Türkiye'de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler:Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi. *Türk İdare Dergisi*(471-472):9-30

Arcagök, M., Erüz, E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Arcagök, M.,Yörük, B. (2005). *Yönetimin Kontrolü/ İç Kontrol*.
<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6823.arcagok-msait-yoruk-bahadir-yonetim-kontrolu-ic-kontrol.pdf?0> (03 Temmuz 2014)

Arın, T., Kesmez, N., Gören, İ. (2000). *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*. İstanbul: TESEV.

Aslan, B. (2008). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*(77):63-86

Ataman, Ü., Hacirüstemoğlu, R., Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım

Ataoglu, B. (2010). *Performans Denetiminde Bütçe Kurgusunun Kamuda Kurumsal Kültüre Etkisi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Atay, C. (1999). *Devlet Yönetimi ve Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Avcı, M. (2012). *Sayıştay'ın kamu harcamalarına ilişkin performans denetiminin temelleri*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Avrupa Birliği Sayıştayı. (2014).

<http://www.eca.europa.eu/en/Pages/AuditingActivities.aspx> (30 Haziran 2014)

Aydemir, İ. (2008). 2008' e Girerken Türkiye'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme. *Vergi Dünyası Dergisi*(320):134-144

Azuma, N. (2003). The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend. *Government Auditing Review*(10):85-106

Babayeva, L. (2011). Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye - Azerbaycan Karşılaştırması. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Balci, A., Nohutçu, A. (2005). *Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması-I*. İstanbul: Beta Yayınları.

Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu. *Maliye Dergisi*(151):23-42

Bayar, D. (2008). Mali Denetim Nedir? *Maliye Dergisi*(155):1-10

Bayramın, M. (2010). *Avrupa Birliği Sürecinde Ekonomik İstikrar İçin Türkiye Kamu Yönetimi İç Denetim Sistemi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Bernard, B. (1982). The French System of Auditing Government Accounts and the Role of The Court of Accounts. *International Journal of Government Auditing Quarterly*.(9): 7-15

Bilge, S., Kiracı, M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Bozkurt , Ö., Ergun, T. (2008). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Ankara: TODAİE.

Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları

Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*. Ankara: Maliye Bakanlığı SGDB.

Ceyhan, İ. F. (2010). *İç Denetim ve Kurumsallaşma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ceylan, B. (2010). Mali Denetim. *Dış Denetim*.(1):112-115

Chapman, C., Anderson, U. (2003). *Implementing The Professional Practices Framework*. Florida, ABD: The Institute of Internal Auditors.

Ciğerci, İ. (2007). *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Corneroli, G. (2001). The Role of the European Court of Auditors in the Control of State Aid. *European Competition Law Annual 1999* (pp.517-523). Çev.R. Çalışkan. Oxford/Portland: Hart Publishing.

Coşkun, B. (2002). Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar. *Türk İdare Dergisi*(437): 81-104

Çakıroğlu, S. (2013). *İç kontrol ve iç denetim ilişkisi*.

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/7362,scakirogluicdenetimveickontroletkis.pdf?0>

(29 Mart 2014)

Çankaya, F., Dinç, E., Kara, M. (2012). İç Denetimin Başarisini Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(39), 47-67.

Çıplak, V. (2009). *Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dağlı, K. (2000). Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. SPK Aracılık Faaliyetleri Dairesi, Yeterlik Etüdü.

DDK. (1998). *“Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Etkinliğinin Arttırılması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme ve Araştırma Raporu*. Ankara: Devlet Denetleme Kurulu.

Demir, Ö. (2006). İç Kontrol Kavramı ve Modelleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (s.271-294). Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.

Dicle, B. (1997). Modern iç Denetim ve İç Kontrol. *Vergi Dünyası Dergisi*(187):40-44

Dittenhofer, M. (2001). Internal Auditing Effectiveness:an Expansion of Present Methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8):443-450

Doğruel, E. (1991, Kasım-Aralık). Bağımsız Dış Denetimde Kalite. *Denetim Dergisi*(71-72):36-44

DPT (2000). *Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: DPT Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı.

DPT (2006). *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi*. Ankara: Özel İhtisas Komisyonu Raporu.

ECIIA (2005). Avrupa'da İç Denetim. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu Konum Raporu.

Ekiz, İ. (2011). Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim Ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

English, L., Guthrie, J., Broadbent, J., Laughlin, R. (2010). Performance Audit of the Operational Stage of Long-Term Partnerships for the Private Sector Provision of Public Services. *Australian Accounting Review*, 20(52):64-75

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*(5), 51-63.

Erdoğan, M. (2006). *Denetim, Kavramsal Ve Teknolojik Yapı*. Eskişehir: Maliye ve Hukuk Yayinlari.

Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*. Ankara: T.C. Basbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar Ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü.

Ergün, T., Polatoğlu, A. (1984). *Kamu Yönetimine Giriş* (2.BASKI b.). Ankara: Sevinç Matbaası

Erken, H. (2009). Denetimde Bağımsızlık Kavramı. *Denetim Dergisi*(1):16-27

Ertekin, Y. (1998). Çağdaş Yönetim ve Denetim. *Türk İdare Dergisi*(421), s. 498-515.

Eryılmaz, B. (1993, Aralık). Kamu Bürokrasisinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler. *Amme İdaresi Dergisi*, 26(4), s. 81-106.

Falay, N. (1997, Nisan - Haziran). Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*(Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı), s. 18-30.

Falay, N., Şahin, M., Kesik, A. (2006). *Kamu Maliyesine Yeni Bakış*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Fransız Sayıştay'ı. (2011). *State Audit in the European Union.*, www.nao.org.uk (21.Haziran.2014)

Galnoor, I., Rosenbloom, D. H., Yaroni, A. (1998). Creating NPM Reforms: Lessons from Israel. *Administration and Society*, 30(4):393-420

GAO. (2014). *General Accounting Office of United States of America.*, www.gao.gov.us (15.Mayıs.2014)

Gez, H. (2011). *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü Ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama..* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gournay, B. (1971). *Yönetim Bilimine Giriş*. Çev.İhsan Kuntbay.Ankara: Sevinç Matbaası.

Gökalp, F. (2005). Genel Hatları İle Sarbanes Oxley Kanunu Ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi. *Analiz*, 5(14):102-109

Gönülaçar, Ş. (2007, Temmuz - Ağustos). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*(130-131):62-78

Gönülaçar, Ş. (2008). *Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim*.

http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk_kamu_yonetiminde_ic_denetim_2008.pdf

(03.Nisan.2014)

Görgün, E. (2011). *Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi*.Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.Karaman:Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Gray, A., Jenkins , B., Segsworth, B. (1992). *Budgeting, Auditing and Evaluation Functions and Integration in Seven Governments*. New Brunswick: Transaction Publishers.

Güçlü, A. (1995, Ekim - Aralık). Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler. *Sayıştay Dergisi*(19):31-34

Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*. Detay Yayıncılık

Gül, H. (2005). İç Denetim Koordinasyon Kurulu. *İç Denetim*(12):48-49

Gündüz, M. (1974). *Kalkınma İçin Sistemci Denetim*. Ankara: TODAİE

Günerdem, D. E. (2004). AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği). *Bütçe Dünyası Dergisi*(18):60-74

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2014). *İç Denetim Standartları*.

http://www.icdenetim.gov.tr/media/file/icdenetim_katalog.pdf (04.Mart.2014).

Gürdal, T., Çıplak, V. (2010). Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminde Bir Alan Araştırması (I). *Denetçim*(4): 93-108.

Güredin, E. (1987). Türkiye’de Denetim Standartlarının Oluşumu. Mali Sorunlara Çözüm Dergisi(33-34): 21-29.

Güredin, E. (2000). Denetim. Beta Yayıncılık

Güredin, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.

Gürkan, N. (2005). *İç Denetim*. Ankara: Maliye ve Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi.

Gürkan, N. Z. (2009). *Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Uygulaması ve İç Denetim Algısı*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Güven, A. (2012). *Belediyelerde Performans Denetimi ve Algılanması*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Halis, M., Tekinkuş, M. (2003). *Kamu Performans Yönetimi, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

İç Denetim Portalı (2014).

http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content view=article id=54

Itemid=58 (03.Mart.2014)

İDKK.(2014).İç Denetim Düzenleme Kurulu

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Yayinlar/BTDenetimRehberiIIA.aspx>

(23.Mart.2014)

İDDK. (2014).*Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi*,İç Denetim Koordinasyon Kurulu. Ankara.

IIA. (2008). *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Kırmızı Kitap*. TİDE Yayınları.

İnan, A. (1997). İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, 43-59.

INTOSAI. (2009). *Implementation Guidelines For Performance Auditing* (*Performans Denetimi Uygulama Rehberi*),. (M. Özbaran, S. Yörüker, Çev.) Ankara.

Kalender, İ. (2008). Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri. *Türk İdare Dergisi*(460):87-103

Karaahmet, M. (2010). *Türk Kamu Yönetiminde Kaynak Yönetimi ve Performans Denetimi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi,Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karaaslan, E. (2006). Kamu Harcamalarında Denetim. *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar* (317-350).Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.

Karaaslan, E. (2006). Soru ve Cevaplarıyla İç Denetim Olgusu. *Güncel Mevzuat Dergisi*(7):86-99

Karakaş, M. (2004). Performans Denetimi: Tanımı, Unsurları, Performans Denetimi İle Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine Duyulan İhtiyaç. *Vergi Sorunları*(184):121-129

Karatepe, K. (2009). Anglo-Sakson Denetim Sistemi Çökerken Türk Denetim Sisteminin “Anglo-Saksonlaştırılması” Üzerine Bir İnceleme, *Kamu Yönetimi: Yapı İşleyiş Reform* (187-229). Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları.

Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi* (2.baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2(4), 18.

Kenger, E. (2003). Kamu Denetiminde Standardizasyon. *Denetim Haftasında Sunulan Tebliğ* (2-12). Ankara: Devlet Denetim Elemanları Derneği

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

Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcı Ofset Matbaacılık.

Kesik, A. (2005). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(9), 94-114.

Kesik, A. (2006). *Türkiye’de Yüksek Denetim: Kamu Maliyesine Yeni Bakış*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Khan, M. A. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş.Çev: Faruk Eroğlu.*Sayıştay Dergisi*(19):15-30.

Khan, M. A. (1997). Performans Denetiminin Esasları.Çev: Necmiddin Bağdadioğlu ve Atilla İnan, *Sayıştay Dergisi*(27):64-94

Kishalı, Y., Pehlivanlı, D. (2006, Nisan). Risk Odaklı İ Denetim ve İMKB Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(30):75-87

Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25):4-15

KOSGEB. (2014). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı,

<http://www.kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Baskanligimiz.aspx?ref=32refContent=19>

(07.Mart.2014)

Köksal, S. (1973). *Sayıştay'ın Görev Alanı, Cumhuriyetin 50.Yılında Sayıştay*. Ankara: Başbakanlık Basımevi

Köse, H. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim* (2.b.). Ankara: TC. Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yayınları.

Kreklow, S. (2007). Improving Organizational Performance through Performance Audits. *Government Finance Review*, 23(2):44-60

Kubalı, D. (1998). *Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*. Ankara: Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi.

Kubalı, D. (1999). Performans Denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1):31-62.

Kurnaz, N., Çetinoğlu, T. (2010). *İ Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Mallı, İ. (2013). *Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

MBS. (2013). *TC Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü*. <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.2443&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=2443> (20.Aralık.2013)

Memiş, M. Ü. (2006). *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mengiler, Ö. (2010). AB Sayıştay’ının Kurumsal Etkinliği. *Sayıştay Dergisi*(77):3-32

Midyat, C. S. (2007). Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I). *Mali Hukuk Dergisi*(129):11-16

Moeller, R. R., Witt, H. N. (1999). *Brink's Modern Internal Auditing*. NJ: Wiley.

NAO. (1996). *Why A Handbook*. London: National Audit Office of England (NAO).

NAO. (1997). *Value for Money Handbook*. (A. Coşkun, Çev.) Ankara: Sayıştay.

NAO. (2011). *Annual Report 2011*. National Audit Office. of England (NAO).

Nath, N., Lowe, A., Van Peurse, K. (2005). Public Sector Performance Auditing: Emergence, Purpose and Meaning. *Working Paper Series Number: 81, Department of Accounting University of Waikato*

Neşeli, A. E. (2010). *Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Analizi ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uyumlaştırılması Kapsamında Bir Değerlendirme: Örnek Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

OECD. (1995). *Symposium on Performance Auditing and Performance Improvement in Government Draft Background Papers*. Paris: OECD- Public Management Service (PUMA).

Okumuş, F. (2008). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Kontrol ve Denetim. *Kamutürk (Kamu İdari ve Mali Yönetim Dergisi)*, 1(1), 21-29.

Okur, Y. (2007). *Türkiye'de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*. Ankara: Nobel.

Ongaro, E. (2009). *Public Management Reform And Modernization Trajectories Of Administrative Change In Italy, France, Greece, Portugal And Spain*. Edward Elgar Publishing.

Ortaylı, İ. (2007). *Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi*. Ankara: Cedit Neşriyat.

Önder, F. (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara uyumu*. Ankara: Öz Baran Ofset.

Önder, Ö., Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17):197-214

Örenay, H. (2005). *Kamuda Denetim*. Ankara: Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği.

Özbek, Ç. (2003). İç Denetimde Yeni Uygulamalar. *İç Denetim Kongresi*.

Özdemir, M. (2001). *Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özen, A. (2008). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Ankara: T.C Maliye Bakanlığı.

Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Ankara: Sayıştay Yayınları.

Özer, M. (1997). *Denetim I*. Ankara: Özkan Yayınları.

Özeren, B. (1999). *İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler*. Ankara: Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:3

Özhan, D. B. (2012). *5018 Sayılı Kanun Açısından Kamu Harcamalarında Denetimin İşleyişi Ve Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özkan, Y. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Yayımlanmamış Doktora Tezi .İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öztekin, A. (1997). *Yönetim Bilimine Giriş*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Özten, G. (2004). İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi ile Entegrasyonu. *İç Denetim Dergisi* (K1ş).

Öztürk, N. (2004). Kamu Yönetiminde Verimlilik. *Türk İdare Dergisi*(445):159-171

Palmer, A. (1991). *Performance measurement in the public sector: in theory and practice*. Çev.Ferit Yüzer. Leicester: Public Sector Economics Research Centre, Leicester University.

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim "Güncel İç Denetim Uygulamaları"*. İstanbul: Beta.

Polat, N. (2006). Sayıştay'ın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi. *Sayıştay Dergisi*(60), 35-50.

Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., Waerness, M. (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Çev.M.Alpertunga Avcı. New York: Oxford University Press.

Saka, T. (2001). İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi. *TİDE İç Denetim Dergisi*(1):44-59

Sakal, M., Şahin, E. A. (2008). Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*(68):3-27

Sanal, R. (2002). *Türkiye'de Yönetim Denetimi ve Devlet Denetleme Kurulu*. Ankara: TODAİE Yayınları.

Saral, T. (2008). Mali Yönetim Ve Denetim Nereden Nereye? *Maliye Finans Yazıları*(81):2-16

Saran, M. U. (1995). Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi. *Türk İdare Dergisi*(409):53-69.

Sarıkaya, R. (2008). *Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sayıştay. (1997). *Performans Denetimi Özet El Kitabı*. Ankara: Sayıştay .

Sayıştay. (2000). *XIII. 5 Yıllık Kalkınma Planı "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık" Özel İhtisas Komisyonu'nun "Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş" Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor.*

http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/56_DenetimSistemininEtkinligininArtirilmesi.pdf (29.Mart.2014)

Sayıştay. (2003). *Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu.* Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay. (2013). *Denetim Terimleri Sözlüğü.*

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/denter.htm> (15.Eylül.2014)

Shand, D., Anand, P. (1996). Performance Auditing in the Public Sector: Approaches and Issues in OECD Member Countries,. *Performance Auditing and Public Sector Modernization.*(57-78) Paris: OECD.

Solakoğlu, A. (1991). *Bağımsız Dış Denetim ve 3568 Sayılı Kanun.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Söyler, İ. (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sis temi Çerçevesinin de Sayıştayın Rolü. *Sayıştay Dergisi*(87):61-96

Spira , L., Page, M. (2003). Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit, Accounting, Auditing. *Accountability Journal*, 16(4):640-661

Süzen,Y. (2005). Kamuda Performans Denetimi. *Maliye ve Sigorta Yorumları*(442):104-108

Şahin, E. A. (2011). *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi.* Ankara: Seçkin Yayınları.

TDK. (1998). *Türkçe Sözlük* (9.Baskı.). Ankara: TDK.

TDK.(2013). Terimler Sözlüğü

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts (20.Eylül2013).

Tek, Z., Çetinkaya, M. E. (2004). İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*(20)5:3-12

Tekin, F., Çelikkaya, A. (2005). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Tektüfekçi, F. (2008). İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(2):79-108

The World Bank. (1998). *Public Expenditure Management Handbook*.

The World Bank. (2004). *Monitoring and Evaluation: Some Tools, Methods and Approaches*. www.worldbank.org/oed/eed (20.Mayıs.2014)

TİDE. (2011). *Mesleki Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü*.

TİDE. (2012). *İç Denetim Standartları*.

<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar> (01.Nisan.2014)

TİDE. (2014). *Türkiye İç Denetim Entitüsü*.

http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=meslek_hakkinda (05.Ocak.2014)

Timur, H. (2005). *İş ölçümü iş planlaması verimlilik : kuramsal ve örnek uygulamalı*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

TODAİE. (1991). *KAYA Raporu*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları NO: 238.

Tok, P. (2010). *Türkiye'de İç Denetim ve İç Denetçilik*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Muğla: Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tortop, N. (1974). Yönetimin Denetlenmesi ve Denetleme Biçimleri. *Amme İdaresi Dergisi*, 7(1):27-50

Tufan, M. (2012). *Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'Deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma* Yayınlanmamış Yüksek Lİsans Tezi.Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniveristesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tunçay, D. (2011). *İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Turhan, M. (2009). *Sayıştayın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci*. Yayınlanmamış Yüksek Lİsans Tezi.Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uçar, D. (1977). *Kamu Mali Denetimi*. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı.

Uluğ, F. (2004, Haziran). Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Işığında Kamu Denetim Sisteminde Yeniden Yapılanma. *Amme İdaresi Dergisi* , 37 (2):97-122.

Uysal, O. (2010). *Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay'ın Rolü*. Yayınlanmamış Yüksek Lİsans Tezi.İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uzay, Ş. (2003). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No: 086.

Uzay, Ş. (2007). Faaliyet Denetİmine Genel Bakış. *2.Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (s. 275-307). İstanbul.

Uzay, Ş., Gönen, S. (2012). Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*(4), s. 43-63.

Uzun, F. (2007). İç Denetim ve Fransa Uygulaması. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 12(9):20-31

Uzun, A. (2008). Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü. *Dünya Gazetesi*.

Uzun, A. K. (2014). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*.

http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C5%9ELETMELERDE%20%C4%B0%C3%87%20KONTROL%20S%C4%B0STEM%C4%B0_AKU.pdf (29.Mart.2014)

Waring, C., Morgan, S. (2007). *Performance Accountability and Combating Corruption*. Washington D.C.: The World Bank.

Waring, C., Morgan, S. (2014). Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Sektörü Performans Denetimi, *İç Denetim*, Çev.Hüseyin Kıral(471-504). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

Wildavsky, A. (1966). The Political Economy of Efficiency: Cost-Benefit Analysis, Systems Analysis, and Program Budgeting. *Public Administration Review*, 26(4):292-310.

Yavuziğit, M. (1995). *Türk Kamu Yönetiminde Mevzuat ve Yerindelik Denetimi*. Ankara: TODAİE Kamu Yönetimi Uzmanlık Tezi.

Yenice, E. (2006, Ocak-Haziran). Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi. *Maliye Dergisi*(150):122-132

Yenice, E. (2006). Kamu Kesiminde Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*(61):57-68.

Yenice, E. (2006). Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması. C. Aktan içinde, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yenigün, T. (2008). *Kurumsal Yönetim ve İşletme İçi Denetim*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yereli, A. B., Ünal, M. (2014). Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları. M. Sakal, A. Kesik, T. Akdemir içinde, *Mali Yerinden Yönetim* (451-464). Ankara: Nobel.

Yereli, A. N. (2009). *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Manisa: Cbü Matbaası.

Yılcı, M. (2006). *İç Denetim; Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma* (2.baskı b.). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

YÖK. (2014).

http://www.yok.gov.tr/web/guest/icerik/journal_content/56_INSTANCE_rEHF8BIsfYRx/10279/30803 (07.Mart.2014)

Yörüker, S., Gülen , F. (1999). Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler. *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, 66:36-49

Yurdakul, D. (2014). Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi: Üye Ülke Uygulamaları. H. Kıral içinde, *İç Denetim*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.