

TÜRKİYE’DE KAMU İÇ DENETİM SİSTEMİ: YAPI VE PERFORMANS AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

Yrd. Doç. Dr. Musa GÖK*

ÖZ

Bu çalışmada, Türkiye’de kamu idarelerinde uygulanmakta olan iç denetim sisteminin yapısal özellikleri ve performansı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 2008-2013 dönemlerine ilişkin olarak yayınlanan raporlardaki veriler çerçevesinde irdelenmiştir. Çalışma bulgularına göre, kamu idarelerinin üst yöneticileri, iç denetim birimlerinin oluşturulmasında ve iç denetçi atamalarının yapılmasında isteksiz davranmaktadırlar. Hali hazırda faaliyet gösteren iç denetim birimlerinin denetim rapor performansları da oldukça düşük düzeydedir. Performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetim en sorunlu denetim alanlarıdır. Her iki bulgu birlikte değerlendirildiğinde yeni kamu iç denetim sisteminin Türk kamu yönetimiyle uyuşmadığı sonucuna varılmaktadır. Sorunları çözmek üzere yeniden tasarlanacak denetim sisteminde, teftiş kurulları ve iç denetim birlikte düşünülmelidir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye, İç Kontrol, İç Denetim, Performans.

Jel Sınıflandırması: M48, M49, H84.

PUBLIC INTERNAL AUDITING SYSTEM IN TURKEY: AN EVALUATION IN TERMS OF ORGANIZATIONAL STRUCTURE AND PERFORMANCE

ABSTRACT

This study examines structural characteristics and performances of the internal auditing systems of Turkish public organizations by using the data which are available at the reports issued between 2008 and 2013 by the Internal Audit Coordination Board. It is found that high level public administrators are not motivated in formation of internal auditing units and in appointment of internal auditors. The number of reports per auditor in the auditing units which exist currently are very low. Performance audit and IT audit are most problematic control areas. Taking consideration these two results, it can be concluded that the new public internal auditing system is not compatible with Turkish public administration. Based on these founding it can be suggested that in a new control system inspection boards and internal auditing systems need to taken into consideration together.

Keywords: Turkey, Internal Control, Internal Audit, Performance.

Jel Classification: M48, M49, H84.

* Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, musagok@balikesir.edu.tr

1. GİRİŞ

Son yıllarda ulusal, bölgesel veya küresel düzeyde ekonomik krizlerin yaygınlaşması, hükümetlerin kaynakları verimli bir biçimde kullanmalarının gerekliliği yönündeki istekleri arttırmıştır. Küresel düzeyde yaygınlaşmaya başlayan yeni kamu yönetim anlayışı da kamu mali yönetiminde saydamlığı ve hesap verebilirliği ön plana taşımıştır. Avrupa Birliği (AB), Dünya Bankası (DB), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ve Uluslararası Para Fonu (IMF) gibi uluslararası aktörler de, etkileri altında bulunan hükümetleri, mali yönetimlerinde saydamlığı ve hesap verebilirliği öne çıkaran bir yönetim anlayışını benimsemeye yöneltmişlerdir. Bu süreçte çoğu ülke, kaynak kullanımında verimliliğe, mali yönetimde saydamlığa ve hesap verebilirliğe dayalı bir bütçe anlayışına uygun yasal ve kurumsal reformlara gitmişlerdir. Bütün bu amaçların gerçekleştirilmesinde önerilen temel mekanizmalardan biri kamu idarelerinde ön mali kontrolü ve iç denetimi kapsayan iç kontrol mekanizmalarının oluşturulması olmuştur.

Türkiye de bu genel eğilime uygun olarak, hem kamu kaynaklarının verimli kullanılabilmesini sağlamak, hem de bütçe hakkını gerçek anlamda hayata geçirebilmek amacıyla, 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu (KMYKK) yürürlüğe koymuştur. Söz konusu Kanun ile uygulana gelen Teftiş Kurulları denetiminden ayrı olarak Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde yönetsel özdenetimi yapacak bir iç kontrol sisteminin oluşturulması öngörülmüştür. Düzenleme ile kamu idarelerinin yönetsel ve mali sorumluluğu üst yöneticilere verilmiştir *.

Yeni kamu mali yönetiminde üst yöneticiler; idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin izlenmesinden Bakana; mahallî idareler ise meclislerine karşı sorumlu tutulmuşlardır. Kanun'da üst yöneticilerin bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmeleri öngörülmüştür (5018/md.11).

Türkiye'de kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri fiilen iç denetçi atamalarını müteakip, 2008 yılında yürütülmeye başlanmıştır. Bu çalışma kapsamında İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yıllık olarak yayınlanan Kamu İç Denetim Genel Raporlarında yer alan iç denetçi atama ve denetim faaliyetlerine ilişkin verileri esas alınarak, Türkiye'de iç denetimin örgütlenme yapısı ve performansı üzerine bir değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır. Çalışma şu şekilde organize edilmiştir: İlk olarak denetimin tarihsel gelişimi, kavramsal çerçevesi ve Türkiye'deki yasal ve kurumsal yapısı üzerinde durulmuştur. Daha sonra iç denetim sisteminin örgütlenme düzeyi ve performansı İDKK'nın

* Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır (5018/md.11).

yayınlanmış olduğu Kamu İç Denetim Genel Raporlarındaki veriler üzerinden analiz edilmiştir. Çalışma sonuç bölümüyle sonlandırılmıştır.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Türkiye’de özellikle 2000 yılından itibaren kamuda iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine ilişkin yayınlarda önemli bir artış olduğu göze çarpmaktadır. Söz konusu çalışmaların bir kısmında Türkiye’de uygulanan iç kontrol ve denetim sisteminin yasal ve kurumsal yapısına, bir kısmında işleyişine ve etkinliğine odaklanıldığı göze çarpmaktadır.

Akyel’in (2010) çalışmasında, Türk kamu yönetiminin iç kontrol işletimi ile ilgili bazı sorunların bulunduğu dikkat çekilerek, bu sorunların bir kısmının yapısal bir kısmının da uygulamaya dönük sorunlar olduğu belirtilmiştir. Akel çalışmasında Türkiye uygulamasında iç kontrolün doğru tanımlanması, sağlıklı kurulması ve etkin uygulanması süreçlerinin birbirlerini tamamlamaları gerektiği gerçeği ışığında iç kontrol sisteminin sürekli gözden geçirilmesi gerektiğine vurgu yapmıştır.

Erkan, Özdemir ve Karakoç (2010) ise yaptıkları çalışmada; Türkiye’de AB’nin titizlikle üzerinde durduğu en önemli konu olan iç denetim sisteminin bağımsızlığının tam olarak fonksiyonel hale getirilemediğine ve 5018 sayılı Kanunun ikincil ve üçüncül mevzuatlarının halen tam olarak yürürlüğe geçirilemediğine işaret etmişlerdir.

Türkiye’de hem teftiş kurulları denetimine hem de iç denetim sistemine yönelik en kapsamlı çalışma Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü projesi kapsamında (Akbulut vd., 2012) yapılmıştır. Çalışma sonucunda hem teftiş kurulları denetiminde hem de iç denetim sisteminde yapısal ve işleyiş yönüyle önemli sorunlar saptanmış ve bunların giderilmesine yönelik önerilerde bulunulmuştur. Çalışma kapsamında iç denetimin başarısının esas itibarıyla ölçülebilir bir kamu yönetimi anlayışıyla (Performans Esaslı Bütçeleme) mümkün olduğu saptaması yapılmıştır. Türkiye uygulamasında mevcut yönetsel yapılanma ile iç denetim arasında mevcut olan uyumsuzlukların iç denetim faaliyetlerini olumsuz yönde etkilediği vurgulanmıştır. Bunların dışında Türkiye uygulamasında iç denetim faaliyetlerinin istenilen düzeyde yerine getirilemediği, iç denetçi başına düşen denetim sayısının düşük olduğu, iç denetim faaliyetlerinin sistem denetim ağırlıklı yürütüldüğü ve iç denetçiler tarafından en fazla düzenlenen rapor türünün denetim raporu olduğu (%77) yönünde saptamalar yapılmıştır. Çalışma kapsamında teftiş kurulları denetiminin kurumsallaşamaması, iç denetimin ise Türk kamu yönetimiyle yapısal olarak uyuşmaması nedeniyle, denetim sisteminin yeniden tasarlanmasında teftiş ve iç denetimin birlikte dönüştürülmesi gerektiği önerilmiştir.

Akçay (2013) tarafından yapılan çalışmada; Türkiye’de iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyeti sonuçları üzerindeki etkinliği belediyeler üzerine yapılan uygulama çerçevesinde ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda risklerin belirlenmesinde, kurum içi ve kurum dışı şikâyetlerin değerlendirilmesi, kurum personelinin iç denetimi benimsemesi konularında sorunların bulunduğu, ancak iç denetimin kurumun etkinliğinin artmasında olumlu katkıda bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Akçay (2014) belediyelerde görevli 110 adet iç denetçiye anket uygulayarak yaptığı diğer bir çalışmada; iç denetimin yapısında bazı değişikliklerin yapılması durumunda iç denetimin etkinliğini arttırabileceğine dair tespitlerde bulunulmuştur.

3. DENETİM VE İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Denetim olgusu, organizasyonlar ve toplumsal kurumlar var olduğundan beri yönetimin en temel işlevlerinden biri olmuştur. Kurumlar, kurallar ve sosyal yapılar değişip geliştikçe denetim işlevi de bunlara koşut bir gelişme göstermiştir. Tarihiçi Richard Brown'a göre, denetimin tarihi neredeyse muhasebenin tarihi kadar geriye gider: *“Ne zaman ki medeniyetin gelişmesi bir adamın başka bir adamının mülkünde çalışmasını zorunlu hale getirdi, öncekinin sadakati üzerinde bir takım kontroller zorunlu hale geldi.”*. Denetim ihtiyacının kökleri Mezopotamya, Yunanistan, Roma İmparatorluğu ve İtalya'daki şehir devletlerine kadar götürülebilir. Söz konusu uygarlıklar yönetimin önemli bir işlevi olarak özellikle yeteneksiz kamu görevlilerinin hatalarından ve rüşvetçi memurların fırsat çıkınca hile yapmalarından endişe duyarak kendi denetim sistemlerini geliştirmişlerdir. Tarihsel süreçte hem iç denetime hem de dış denetim; kayıt tutma hatalarının, varlıkların yanlış değerlendirilmesinin, ticari ve ticari olmayan diğer organizasyonlarda yolsuzluğu en aza indirmek için bazı bağımsız doğrulama araçlarına duyulan ihtiyaçtan doğmuştur (Ramamoorti, 2003: 2,3).

Çağdaş iç denetçiliğin kurulması, büyümesi ve evrimi Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) 1941'de kurulan İç Denetçileri Enstitüsü'nün (IIA) tarihi ile büyük paralellik göstermektedir (Ramamoorti, 2003:2). IIA'in faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik uygulamaları olan bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında ilk olarak “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayımlanmıştır. İç denetim standartlarının 2009 yılında güncellenmesiyle birlikte uluslararası düzeyde iç denetim mesleğinin genel standartları olarak birçok yasal düzenlemede alıntılanan temel bir düzenleme niteliğine bürünmüştür (İDKK, 2009: 1).

Denetim olgusu tarihsel süreçte temel olarak, yönetimin önemli bir işlevi olarak gelişme göstermiştir ve doğal olarak da geçmişten günümüze yönetsel kişilerce yerine getirilen önemli bir işlevi ifade etmektedir. Kamu kesimi denetimi iyi yönetişimin köşe taşıdır ve kamu kaynaklarının verimli kullanımı, saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında vatandaşlara nesnel güvence sağlayan önemli bir araçtır (IIA, 2012: 5).

Türk Dil Kurumu (TDK) denetleme işini; *“Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, baki, teftiş, murakabe, kontrol”* şeklinde tanımlamaktadır (TDK, 2015). Amerikan Muhasebeciler Birliği 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 bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç...” olarak tanımlamıştır (Güredin,1997: 5).

En genel anlamıyla denetim; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, ölçütler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz eden ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendiren yönetsel ve sistematik bir süreci betimlemektedir. Bu yönüyle denetimin, gelecekte oluşabilecek hataları önlemek, kişi ve kurumların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak gibi önemli işlevleri bulunmaktadır (Sayıştay, 2000: 15).

Türkiye’de son yıllarda denetim yerine kontrol kavramı daha sık kullanılmaya başlanmıştır. Bunun temel nedeni 5018 Sayılı KMYKK’da AB tasnifinin esas alınmasıdır. AB tasnifine göre denetim faaliyetleri esas itibarıyla iç kontrol (internal control) ve dış denetim (external audit) olarak ikiye ayrılmaktadır. İç kontrol de ön mali kontrol ve iç denetim olmak üzere kendi içinde iki alt guruba ayrılmaktadır. Kontrol kavramı, kamudaki işlevleri esas alındığında; idarenin her türlü faaliyetinin sonuçlarını saptamak ve değerlendirmek, elde edilen sonuçları önceden belirlenmiş olan yönetsel amaç ve hedeflere uygun olup olmadığını ölçmek ve bu yönde gerekli önlemleri almak biçiminde tanımlanmaktadır. Dış denetim, yüksek denetimin karşılığı olarak kullanılmakta ve bütçe hakkı kapsamında parlamento adına yapılan bağımsız denetimi ifade etmektedir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2011: 286).

İç Denetim ise bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda iç denetim, kurumun risk yönetimiyle kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir süreçtir (IIA, 2015).

Tanımda yer alan güvence ve danışma faaliyetleri günümüz iç denetiminin genişleyen uygulamalarını yansıtmakta ve iç denetçilerin geleneksel değerlerini zedelemeksizin danışma ve önerilerde bulunma türünden faaliyetler aracılığıyla örgüte ek değer yaratabilecekleri kabul edilmektedir. Ayrıca tanım; iç denetimin kapsamı içinde kontrol, risk yönetimi ve yönetimle iletişim kavramlarını da içermektedir. Böylece iç denetim biriminin faaliyetleri sonucunda sunacakları raporlar, üst yönetimin önemli bir veri kaynağı olmaktadır (Demirbaş, 2005:174).

Sawyer’in (1981) daha kapsamlı yapmış olduğu tanıma göre ise iç denetim bir organizasyondaki şu unsurların belirlenmesine yönelik süreci ifade eder (Abdioğlu, 2008: 93);

- Finansal ve faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- Organizasyondaki risklerin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- Dış düzenlemelerin, kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği,
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,

- Kaynakların verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- Organizasyonun amaç ve hedeflerine etkin bir biçimde ulaşım ulaşmadığı.

Bu süreçte, yöneticilerle diğer üyelerin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerine destek olmak amacıyla, tüm işlem ve kontrollerin iç denetçilerce nesnel ve sistemli bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanması beklenmektedir (Abdioğlu, 2008: 93).

Özel işletmelerde olduğu gibi kamu iç denetiminin de odak noktasını, iş ya da örgüt oluşturur. İç denetim faaliyetinde denetim, işin etkinliğinin bir bütün olarak ortaya çıkarılmasını kapsayan bir süreçtir. İç denetim esas itibarıyla işin etkinliğinin ölçülebilir bir zeminde ortaya çıkarılması mantığına dayandığından, bu denetim türünün kamu yönetimi bakımından anlamı ve geçerliliği ölçülebilir bir kamu yönetimi yapısı oluşturulmasına sıkı sıkıya bağlıdır. Bu açıdan iç denetimin temel niteliği ölçülebilir nesnel bir zemin ile ölçmeye uygun araçlara dayalı yönetsel bir özdenetimdir (Akbulut vd., 2012: 7).

5018 Sayılı KMYKK'da iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır:

“İç 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, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü...” olarak tanımlanmıştır (5018/md.55). Buna bağlı olarak iç denetim de iç kontrolün bir alt unsuru kapsamında *“...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”* (5018/md.63).

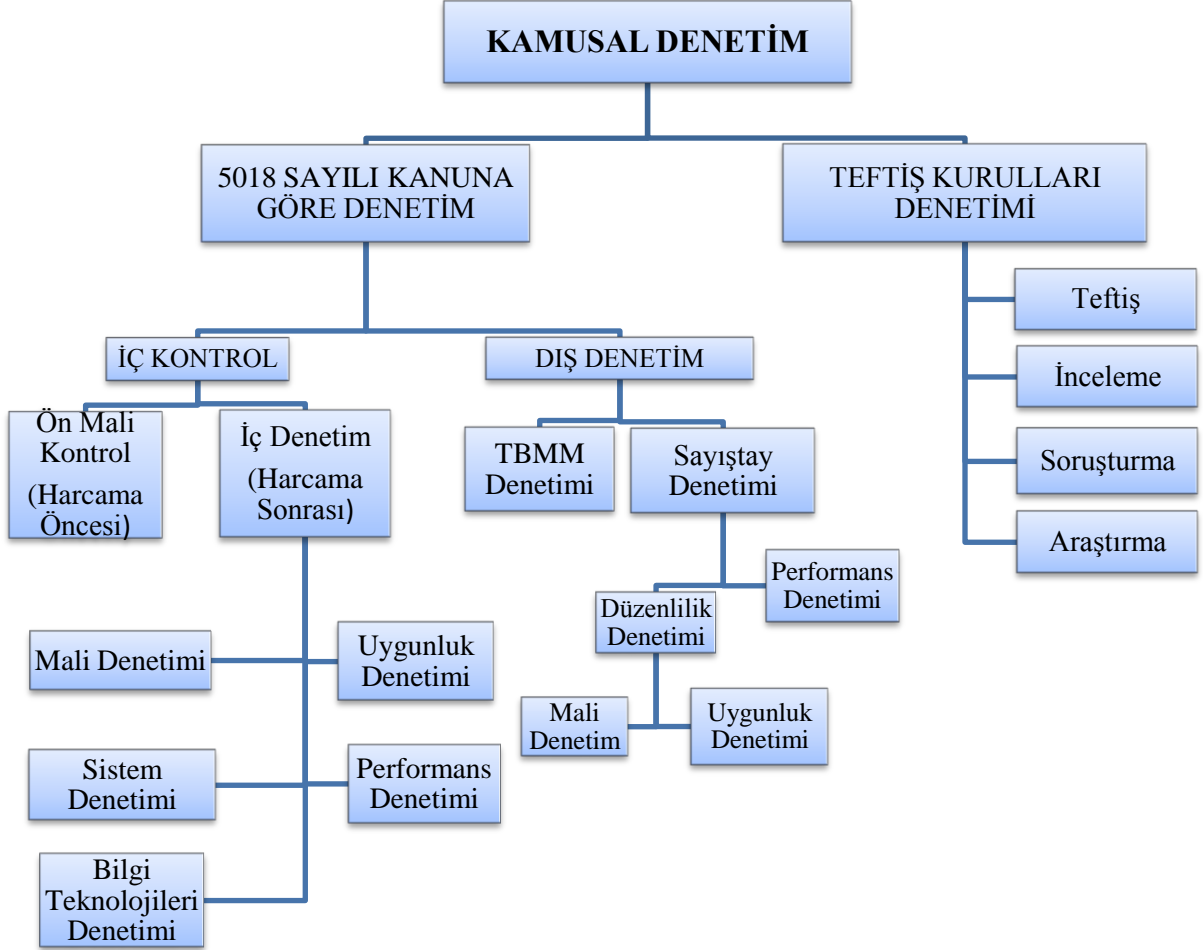
Türkiye’de kamu mali yönetimindeki iç kontrol sürecini düzenleyen yasa ile ikincil ve üçüncül düzenleyici metinler ve bunlara ilişkin tanımlamalar incelendiğinde, uluslararası standartlara ve küresel kabullere uygun bir iç kontrol süreci oluşturulmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu kapsamda hem iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esasları düzenleyen yönetmelik ile “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” gibi düzenlemelerin INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi, AB iç kontrol müktesebatı ve diğer uluslararası genel kabul görmüş metinlerden alıntılandığı ve bunlara koşut olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır (Akyel, 2010).

4. TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM SİSTEMİN YASAL VE KURUMSAL ÇERÇEVESİ

Türkiye uygulamasında denetimin üç önemli sacayağı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi teftiş kurulları denetimi, ikincisi ön mali kontrol ve iç denetimi kapsayan iç kontrol ve üçüncüsü ise dış

denetim ya da yüksek denetim olarak adlandırılan Sayıştay denetimidir. Türk denetim sisteminin güncel yapısı Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1. Türkiye’de Kamu Kesiminde Denetimin Yapısı



Kaynak: (Gök ve Akar, 2012: 49).

Uygulanan denetim sistemi yönetsel, yargısal ve yasama denetimi olmak üzere üç ana başlık altında toplanabilir. Türkiye’de yönetsel denetim, 5018 Sayılı KMYKK’nın çıkarıldığı 2003 yılına kadar kamu idare ve kuruluşlarının bünyesinde oluşturulan teftiş kurullarınca yapıla gelmiştir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde günümüzdeki anlamıyla ilk teftiş kurullarının kurulması 1800’lü yıllarda başlamıştır. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulunun Kuruluşu 1870’li yıllara dayanmaktadır. PTT İşletmesi Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu 1860’lı yıllarda, Ziraat Bankası Teftiş Kurulu ise 1892 yılında kurulmuştur. Cumhuriyet yönetiminin kurulmasıyla birlikte çağdaş anlamda teftiş kurulları yaygınlaşmaya başlamış ve sayıları kurumlar itibarıyla artış göstermiştir (Akbulut vd., 2012: 25). Bu süreçte teftiş birimlerinin denetimi; personel, işlem, hizmet süreçleri denetimi ile yasalara uygunluk ve mali denetimi içermiştir. Genellikle Müfettiş, kontrolör ya da denetmen adı verilen meslek mensuplarınca yerine getirilen bu denetimler daha çok soruşturma, inceleme ve birim teftiş faaliyetleri

biçiminde olmuştur. Türk denetim sisteminde 2012 yılı itibarıyla kamu yönetiminde (üniversiteler ve yerel yönetimler hariç) 5477 müfettiş, 1307 kontrolör-denetmen istihdam edilmektedir (Akbulut vd., 2012: 698).

Türkiye’de bütçe yönetimi ve denetimi 10.10.2013 tarihinde çıkarılan 5018 Sayılı KMYKK ile yeni bir boyut kazanmıştır. Bu çerçevede stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmiş, kamu idare, kurum ve kuruluşlarının bütçelerini stratejik plan ve performans programlarına dayandırma zorunluluğu getirilmiştir. 5018 sayılı Kanunla kamudaki yeni denetim sisteminden teftiş kurulları ayırık tutularak diğer iki denetim türü ön plana çıkarılmıştır: Bunlardan birincisi denetçileri idarelerin üst yöneticileri tarafından atanan ve onların hesap verme sorumluluğu kapsamında görev yürüten iç denetim diğeri ise denetimin siyasi ayağını oluşturan ve Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına Sayıştay tarafından yürütülen dış denetimdir.

5018 sayılı KMYKK’da yönetsel denetim iç kontrol çerçevesinde düzenlenmiştir. Kanun’da iç kontrole; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin verimli yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlama görevleri verilmiştir (5018/md.55). İç kontrolün işlevleri Kanun’da şu şekilde sayılmıştır (5018/md.56):

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

İç kontrol, örgütün hedeflerine ulaşması için makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bir sistemdir. İç kontrol sistemi; kamu idarelerinin iş ve eylemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği, mali ve yönetsel raporlamanın güvenilirliği ile varlıkların korunmasını sağlamayı amaçlar (İDKK, İç Denetim Rehberi; 2013).

İç kontrol ön mali kontrol ile iç denetimden oluşmaktadır. Ön mali kontrol, mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetlerini kapsamakta ve mali hizmet birimlerince yerine getirilmektedir. Bu kontroller idarelerde; ödenekler, yüklenimler, ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlara ilişkin mali kararların alınmasından önce mali hizmet birimleri tarafından yürütülen faaliyetleri içermektedir. Ön mali kontrolde, yüklenime girilmeden ya da ödeme işlemi gerçekleşmeden önce, bütçede yeterli ödeneğin bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin yasalara uygun olup olmadığı, görevlilerin görev ve sorumlulukları çerçevesinde gerekli denetimleri yapıp yapmadıkları kontrol edilmektedir. Ön mali kontrolde temel amaç; oluşabilecek hataların harcama yapılmadan önce önlenmesidir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2011: 288-289).

İç denetim; uluslararası standartlara uygun olarak, kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak idarenin performansının iyileştirilmesini ve risk yönetimini ön plana çıkarmaktadır. Bu çerçevede harcama sonrasında kamu kaynaklarının mali mevzuata uygun bir biçimde kullanılıp kullanılmadığı, idarece düzenlenen mali tabloların, raporların ve istatistiki bilgilerin gerçek bilgileri içerip içermediği, kamu kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı gibi konulara odaklanılmaktadır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2011: 288-289). 5018 Sayılı KMYKK'da iç denetimin işlevleri şu şekilde ifade edilmiştir (5018/Md.64):

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve düzeltilmesi gereken konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

Bu kapsamda iç denetim faaliyetlerinin üç temel işlevi yerine getirmesi beklenmektedir: Bunlardan birincisi; kamu idarelerinin faaliyetlerinin hem ulusal düzeydeki makro planlara hem de idarenin kendi stratejik plan ve programlarla yasalara uygun olarak yürütülmesinin sağlanmasıdır. İkincisi; idarenin karşılaşılabileceği risklerin en az düzeye indirilmesi ve özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlamalıdır. Üçüncüsü ise nesnel güvence sağlama faaliyetleridir. Bu çerçevede iç denetim; kurumun risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, faaliyetlerin verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine, varlıklarının korunduğuna dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvenceyi verebilmelidir. İç denetim kapsamında 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 tutulmak zorundadır (İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.5).

İç denetim faaliyeti, sunduğu denetim/güvence ve danışmanlık hizmetleri aracılığıyla; idarenin amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirmeli, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirlemeli ve risklerini azaltmaya yönelik öneriler sunarak ek değerler yaratmalıdır. Kuruma değer katma yaklaşımı,

uygunluk denetimi anlayışına yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesinin de eklenmesiyle iç denetimin idarenin hedeflerine ulaşmasında önemli işlevlerinin olduğuna vurgu yapmaktadır (İDKK, 2013: 3).

İç denetimin güvence sağlama faaliyeti; idare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına, kurumların risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine, üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına, varlıklarının korunup korunmadığına, faaliyetlerin verimli ve mevzuata uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği yönünde kurum içine hem de kurum dışına makul güvence verilmesidir. Bu faaliyetler uygulamada denetim kavramıyla ifade edilmektedir (İDKK, 2013: 4).

İç denetimin danışmanlık faaliyetleri ise idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol faaliyetlerinin ve süreçlerinin sistematik bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunması şeklinde yerine getirilen işlevleri ifade etmektedir (İDKK, 2013: 4).

5. İÇ DENETİM SİSTEMİNİNİN ÖRGÜTLENME DURUMU VE PERFORMANSI

Bu bölümde iç denetim sisteminin örgütlenme düzeyi iç denetim birimlerine tahsis edilen iç denetçi kadrolarının kullanım durumlarına göre, iç denetim sisteminin performansı ise iç denetçi başına üretilen raporlar üzerinden irdelenmektedir.

5.1. İç Denetim Sisteminde Örgütlenme Durumu

İç denetim sisteminin yasal altyapısı ve genel standartları büyük ölçüde tamamlanmıştır. Ancak, kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulması ve tahsis edilen iç denetçi kadrolarına atama yapılması konusunda önemli sorunlar bulunmaktadır. 5018 Sayılı KMYKK'nın iç denetimle ilgili hükümlerine tabi olan kamu idarelerinde iç denetçilerin atanma süreci 5436 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle başlamıştır. Söz konusu Kanunun 16'ncı maddesine istinaden kamu idareleri ve mahalli idareler için kadro ihdasına ilişkin düzenlemeler yapılarak, bu konuda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Söz konusu Kanun kapsamında genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarına 1200 adet İç Denetçi kadrosu ihdas edilmiştir. Gerekliğinde idarelerden uygun görülenlere iç denetçi kadrosu tahsis etmeye İDKK'nın kararı ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Ayrıca, mahallî idarelerin iç denetçi kadrolarının İDKK kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile ihdas edileceği düzenlemesine de yer verilmiştir (İDKK, 2009: 38).

Kadro ihdası ve tahsis işlemlerinin ardından 5018 sayılı Kanunun geçici 5 ve geçici 16'ncı maddeleri uyarınca kamu idareleri iç denetçi atamalarını 31.12.2007 tarihine kadar yapmış olmaları gerekmektedir. 2008-2013 dönemlerine ilişkin iç denetçi kadrosu verilen kurum sayıları ve iç denetçi ataması yapan/yapmayan kurum sayılarına ilişkin bilgilere Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 1. Yıllar İtibarıyla İç Denetçi Atama Bilgileri (2008–2013)

	İdare Türü	İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapılan Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapmayan Kurum Sayısının Oranı (%)
2008	Genel Bütçe	34	27	21
	Özel Bütçe	68	65	4
	Sos. Güv. Kur.	2	2	0
	Mahalli İdareler	157	114	27
Toplam		261	208	20
2009	Genel Bütçe	34	27	21
	Özel Bütçe	68	65	4
	Sos. Güv. Kur.	2	2	0
	Mahalli İdareler	157	113	28
Toplam		261	207	21
2010	Genel Bütçe	34	29	15
	Özel Bütçe	68	65	4
	Sos. Güv. Kur.	2	2	0
	Mahalli İdareler	157	114	27
Toplam		261	210	20
2011	Genel Bütçe	34	29	15
	Özel Bütçe	71	68	4
	Sos. Güv. Kur.	2	2	0
	Mahalli İdareler	157	108	31
Toplam		264	207	22
2012	Genel Bütçe	44	30	32
	Özel Bütçe	136	69	49
	Sos. Güv. Kur.	2	2	0
	Mahalli İdareler	220	107	51
Toplam		402	208	48
2013	Genel Bütçe	44	32	3
	Özel Bütçe	135	89	34
	Sos. Güv. Kur.	2	2	0
	Mahalli İdareler	208	110	47
Toplam		390	233	40

Kaynak: İDKK'nun 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 ve 2013 Kamu İç Denetim Genel Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir.

Dolu iç denetçi kadrosunun toplam iç denetçi kadrosuna oranı ve dağılımına (2008-2013) ilişkin bilgiler ise Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Dolu İç Denetçi Kadrosunun Toplam İç Denetçi Kadrosuna Oranı ve Dağılımı (2008–2013)

	İdare Türü	Tahsis Edilen İç Denetçi Kadro Sayısı	Atama Yapılmayan İç Denetçi Kadro Sayısı	Boş Kadroların Toplam Kadroya Oranı
2008	Genel Bütçe	432	207	48
	Özel Bütçe	314	61	19
	Sos. Güv. Kur.	35	12	34
	Mahalli İdareler	588	300	51
Toplam		1369	580	42
2009	Genel Bütçe	432	212	49
	Özel Bütçe	314	65	21
	Sos. Güv. Kur.	35	14	40
	Mahalli İdareler	588	310	53
Toplam		1309	601	44

2010	Genel Bütçe	432	207	48
	Özel Bütçe	314	57	18
	Sos. Güv.Kur.	35	15	43
	Mahalli İdareler	588	316	54
Toplam		1369	595	43
2011	Genel Bütçe	402	226	56
	Özel Bütçe	346	71	21
	Sos. Güv.Kur.	35	11	31
	Mahalli İdareler	588	333	57
Toplam		1371	641	47
2012	Genel Bütçe	640	429	67
	Özel Bütçe	596	316	53
	Sos. Güv.Kur.	40	18	45
	Mahalli İdareler	801	547	68
Toplam		2077	1310	63
2013	Genel Bütçe	692	404	58
	Özel Bütçe	598	302	50
	Sos. Güv. Kur.	40	11	27
	Mahalli İdareler	763	503	66
Toplam		2093	1220	58

Kaynak: İDKK'nun 2008, 2009, 2010,2011, 2012 ve 2013 Kamu İç Denetim Genel Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir.

İDKK'nun Kamu İç Denetim Genel Raporlarındaki veriler dikkate alındığında, 2008-2013 denetim dönemlerine ilişkin, Genel Yönetim kapsamındaki idarelerin iç denetçi atama bilgileri şu şekilde özetlenebilir:

- **2008 Denetim Dönemi:** 2008 yılı itibariyle, iç denetçi kadrosu verilen toplam 261 kamu idaresinin 208'i iç denetçi ataması yapmış, %21'i ise kadro verildiği halde iç denetçi ataması yapmamıştır. Aynı yıl itibari ile kamu idareleri tarafından 1369 iç denetçi kadrosunun 580 adedine atama yapılmıştır. Söz konusu yılda kamu idarelerinde dolu kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı %42 düzeyinde kalmıştır. Bu denetim döneminde kamu idarelerinde iç denetçi kadrolarının %58'i boş kalmıştır.
- **2009 Denetim Dönemi:** Söz konusu dönemde iç denetçi kadrosu verilen toplam 261 kamu idaresinin 54'ü iç denetçi ataması yapmamıştır. Yani kamu idarelerinin %21'i kadro verildiği halde iç denetçi ataması yapmamıştır. Atama yapılmayan iç denetçi kadrolarının toplam iç denetçi kadrosu içindeki oranı % 44'dür. Diğer bir anlatımla, tahsis edilen 1369 iç denetçi kadrosunun 601 adedine henüz atama yapılmamıştır.
- **2010 Denetim Dönemi:** 2010 yılı itibarıyla iç denetçi kadrosu verilen toplam 261 kamu idaresinin 51'i iç denetçi ataması yapmamıştır. Bu durumda kamu idarelerinin %21'i ise kadro verildiği halde iç denetçi ataması yapmamıştır. Kamu idareleri tarafından 1369 iç denetçi kadrosunun 774 adedine atama yapılmıştır. Atama yapılmayan iç denetçi kadrolarının toplam iç denetçi kadrosu içindeki payı % 43 düzeyinde kalmıştır.

- **2011 Denetim Dönemi:** 2011 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadrosu verilen toplam 264 kamu idaresinin 57'si iç denetçi ataması yapmamıştır. Bu durum kurumların %22'sinin iç denetçi ataması yapmadığını göstermektedir. Kamu idareleri tarafından 1371 iç denetçi kadrosunun 730 adedine atama yapılmıştır. Buna göre yılsonu itibarıyla iç denetçi kadrolarının % 47'si boş kalmıştır.
- **2012 Denetim Dönemi:** 2012 yılı itibariyle, iç denetçi kadrosu verilen toplam 402 kamu idaresinin 208'i iç denetçi ataması yapmış, %48 ise kadro verildiği halde iç denetçi ataması yapmamıştır. Aynı yıl itibari ile kamu idareleri tarafından 2077 iç denetçi kadrosunun 767 adedine atama yapılmıştır. Söz konusu yılda kamu idarelerinde dolu kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı %37 düzeyinde kalmıştır. Başka bir anlatımla kamu idarelerinde iç denetçi kadrolarının %63'ü boş kalmıştır.
- **2013 Denetim Dönemi:** 2013 yılı itibariyle, iç denetçi kadrosu verilen toplam 390 kamu idaresinden 157'si iç denetçi ataması yapmamıştır. Bu sayı toplam kamu idarelerinden %40'nın kadro verildiği halde iç denetçi ataması yapmadığını göstermektedir. 2013 yılında kamu idareleri tarafından 2093 iç denetçi kadrosunun 873 adedine atama yapılmıştır. Kamu idareleri kendilerine verilen iç denetçi kadrolarının % 59'una iç denetçi ataması yapmamışlardır.

Tablo 1 ve Tablo 2 birlikte değerlendirildiğinde iki önemli sonuç ortaya çıkmaktadır: Bunlardan birincisi kamu idarelerinin 2007 yılı itibarıyla verilen kadrolar çerçevesinde iç denetim birimlerini oluşturmaları gerekirken, bu konuda yetersiz kalmışlardır. İncelenen dönemlerde Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; 2008, 2009 ve 2010 yıllarında %21'i, 2011 yılında %22'si, 2012'de %48'i ve 2013 yılı itibarıyla %48'i iç denetçi kadrolarına atama yapmamışlardır. İkincisi ise 2013 yılı itibarıyla, kamu idareleri tarafından 2093 iç denetçi kadrosunun 873 adedine atama yapılabilmiştir. Kamu idareleri kendilerine verilen iç denetçi kadrolarının % 59'una iç denetçi ataması yapmamıştır. Bu olgu, kamu idarelerinin üst yöneticilerinin iç denetçi atamalarında isteksiz davrandıklarına işaret etmektedir. Bu durum Türkiye'de üst yönetimin iç kontrolle ilgili tavrının da olumsuz olduğunu ortaya koymaktadır.

5.2. Kamu İç Denetim Sisteminin Denetim Performansı

İç denetçiler yasal olarak belirlenmiş denetime ilişkin görev, yetki ve sorumluluklarını üst yöneticiye sundukları raporlar vasıtasıyla yerine getirmektedir. Dolayısıyla iç denetim sisteminin işlevsel konumu ve rapor performansı kendi mevzuatında belirtilen rapor görevlerini hangi oranda yerine getirdiği ile yakından ilgilidir. İDKK her yıl Kamu İç Denetim Genel Raporu'nu 2006 yılından beri yayınlamaktadır. Kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri yasal olarak iç denetçi atamalarının tamamlanması gereken yılı olan 2008 yılında başlamıştır. İç denetim mevzuatına göre iç denetim faaliyetleri sonucunda duruma göre aşağıdaki raporlardan biri veya bir kaçının düzenlenmesi gerekmektedir (İDKK, İç Denetim Rehberi, 2013):

- **Denetim Raporu:** İç denetçiler tarafından yapılan her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda hazırlanan rapordur.
- **İnceleme Raporu:** İç denetçiler tarafından danışmanlık faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme ve araştırmalar ile usulsüzlük ve yolsuzluk tespitine dair çalışmalar sonucunda hazırlanan rapordur.
- **Danışmanlık Faaliyeti:** İdarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol faaliyetlerinin ve süreçlerinin sistematik bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulan rapor türüdür.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre, kurumlarda yürütülecek iç denetim faaliyetleri aşağıda belirtilen denetim uygulamalarını kapsar:

- **Uygunluk denetimi:** Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.
- **Performans denetimi:** Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.
- **Mali denetim:** Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- **Bilgi teknolojileri denetimi:** Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- **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.

İç denetim faaliyetlerinin yukarıda belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılması esastır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına da alınabilir.

2008-2013 yıllarına ilişkin İDKK tarafından yayınlanan Kamu İç Denetim Genel Raporları dikkate alındığında ortaya çıkan iç denetimin rapor performansına ilişkin bilgilere Tablo 3 ve Tablo 4' de gösterilmiştir.

Tablo 3. İç Denetçi Başına Düşen Rapor Sayıları (2008–2013)

	İç Denetçi Sayısı	Hazırlanan Rapor Sayısı	İç Denetçi Başına Düşen Rapor Sayısı
2008	789	280	0,35
2009	768	773	1,0
2010	774	1.024	1,3
2011	730	954	1,3
2012	767	1.384	1,8
2013	873	748	0,85

Kaynak: İDKK'nın 2008, 2009, 2010,2011, 2012 ve 2013 Kamu İç Denetim Genel Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tablo 3 incelendiğinde; iç denetim rapor performansının oldukça düşük düzeyde kaldığı görülmektedir. 2008-2013 yılları arasında iç denetçi başına düşen rapor ortalamasını yaklaşık 1 düzeyindedir. Bu durum kamu idareleri itibariyle iç denetim sisteminin yeterli düzeyde rapor üretmediğine ve dolayısıyla iç denetim işlevinin etkin çalışmadığını işaret etmektedir.

Tablo 4. Rapor Çeşitlerine Göre İç Denetim Raporlarının Dağılımı (2008–2012)

	Denetim	Oransal Dağılım (%)	Danışmanlık	Oransal Dağılım (%)	İnceleme	Oransal Dağılım (%)	Toplam	İç Denetçi sayısı	İç Denetçi Başına Rapor Sayısı
2008	280	41	165	24	240	35	685	789	0,86
2009	773	60	183	14	319	25	1.285	768	1,67
2010	1.024	65	228	15	320	20	1.572	774	2,00
2011	954	56	319	19	435	25	1.708	730	2,33
2012	3.031	58	895	17	1.314	25	5.240	767	6,83

Kaynak: İDKK'nın 2008, 2009, 2010,2011, 2012 ve 2013 Yılları Kamu İç Denetim Genel Raporlarından yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tablo 4'de iç denetimin tüm faaliyetlerine ilişkin raporlar ve bunların toplam raporlar içindeki oransal dağılımları verilmiştir. Buna göre; iç denetimin faaliyetleri sonucunda 2008-2012 yılları ortalaması dikkate alındığında en fazla denetim raporu (%56), ikinci olarak inceleme raporu (%26) ve en az danışmanlık raporu (%18) hazırlandığı görülmektedir.

İDKK'nın 2008, 2009, 2010,2011, 2012 ve 2013 Yılları Kamu İç Denetim Genel Raporları, Tablo 3 ve Tablo 4 birlikte değerlendirildiğinde, 2008-2013 dönemine ilişkin iç denetim faaliyetleri ve rapor performanslarına ilişkin şu bulgular ortaya çıkmaktadır:

- **2008 Denetim Dönemi:** İdarelerin iç denetçi başına rapor performansı dikkate alındığında, kurumların yarısından fazlası (% 55) ortalamanın altında rapor üretmiştir. Ayrıca idarelerin

yaklaşık % 72'sinde ise iç denetçi başına yazılan rapor miktarlarının birden az olduğu görülmektedir. Denetimlerde sistem ve uygunluk denetimine ağırlık verilmiş, mali denetimler oldukça düşük düzeyde kalmış, performans ve bilgi teknolojileri denetimleri ise yapılmamıştır (İDKK, 2009).

- **2009 Denetim Dönemi:** Kurumların yarısından fazlasının (% 56) ortalamasının altında rapor üretmişlerdir. İdarelerin yaklaşık % 37'sinde ise iç denetçi başına yazılan rapor miktarlarının birden az olduğu görülmektedir. 2009 yılında da 2008 yılında olduğu gibi sistem ve uygunluk denetimine ağırlık verilmiştir. Performans denetimi ilk defa yapılmış olmakla birlikte sadece iki idarede iki adet performans denetimi, iki adet de bilgi teknolojileri denetimi yapılmıştır (İDKK, 2010).
- **2010 Denetim Dönemi:** İdarelerin iç denetçi başına rapor performansında önemli bir değişiklik olmamıştır. İdarelerin yarısı ortalamasının altında rapor üretmiştir. İdarelerin yaklaşık % 20'sinde iç denetçi başına yazılan rapor birden az olmuştur. Bu denetim döneminde de sistem ve uygunluk denetimine ağırlık verilmiş, mali denetim uygulamalarında yıllara kıyasla artış olmuştur. Performans ve bilgi teknolojileri denetimleri sayısı (sadece dört idarede) oldukça düşük düzeyde gerçekleşmiştir (İDKK, 2011).
- **2011 Denetim Dönemi:** 2011 yılında toplam 954 adet iç denetçiler tarafından denetim raporu yazılmıştır. Söz konusu yılda iç denetçi başına düşen denetim raporu sayısı 1,3 düzeyinde kalmıştır. Tüm denetim raporları baz alındığında denetçi başına düşen rapor sayısı 2,3'e çıkmaktadır.
- **2012 Denetim Dönemi:** 2012 yılında toplam 3031 adet iç denetçiler tarafından denetim raporu yazılmıştır. Söz konusu yılda iç denetçi başına düşen denetim raporu sayısı 3,9 düzeyinde olmuştur. Tüm denetim raporları baz alındığında denetçi başına düşen rapor sayısı 6,8'e çıkmaktadır.
- **2013 Denetim Dönemi:** 2013 yılında toplam 748 adet iç denetçiler tarafından denetim raporu yazılmıştır. Söz konusu yılda iç denetçi başına düşen denetim raporu sayısı 0,9 düzeyinde kalmıştır.

Bütün bu veriler, tüm denetim dönemi boyunca, iç denetim rapor performanslarının oldukça düşük düzeyde olduğunu göstermektedir. Performans açısından en sorunlu denetim alanlarının ise performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetim alanında olduğu ortaya çıkmaktadır. İDKK bilgi teknolojileri denetimdeki yetersizliği, bilgi teknolojileri denetimi yapacak nitelikte iç denetçi bulunmamasıyla gerekçelendirmekte ve *"...idarenin hazırlıkları ile mevcut denetim kaynakları ölçüsünde performans denetimi çalışmalarına da başlanması..."* yönünde görüş bildirmektedir. (İDKK, 2014: 79).

Türk kamu denetim yapısının üç önemli ayağını oluşturan teftiş kurulları denetimi, iç denetim ve dış denetimi (Sayıştay denetimi) birlikte değerlendirildiğinde şu hususlar ön plana çıkmaktadır: 5018

Sayıli KMYKK ile oluşturulan yeni kamu denetim sisteminde iç denetim ve dış denetim arasında görev, yetki ve sorumluluklar bakımından işlevsel bir bağ oluşturulduğu halde iç denetim ile teftiş kurulları arasında yetki ve görev ayırımının yapılmaması denetim karmaşasına yol açmıştır (Gök ve Akar, 2012). Bir tarafta 5018 sayılı Kanun kapsamında yürütölen iç denetim, bir tarafta özel teşkilat kanunları kapsamında yürütölen teftiş faaliyetleri kamu idarelerinde birbirinin almasığı olan ikili bir denetim yapısının oluşmasına yol açmıştır (Okur, 2010).

Kamusal denetimde diğör ölkö uygulamalarına bakıldığında şö hususlar dikkat çekmektedir: AB'de iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetime ilişkin belirli bir mevzuat bulunmamaktadır. AB, üye ve aday ölkelerden; kendi ilke ve standartları ile uyumlu uluslararası standartların uygulanmasını, rol ve sorumlulukları Kanunla belirlenmiş, etkin bir denetim mekanizması talep etmektedir. İster müfettiş isterse iç denetçi adıyla anılsın, iç denetim birimlerinin fonksiyonel anlamda bağımsız, tam denetim yetkisine sahip olması ve bu mekanizmaların uluslararası denetim standartlarını kullanmaları yeterlidir. Fransa'da iç denetim müfettiş adı verilen meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir. İngiltere, Hollanda ve Polonya'da hem iç denetim hem de teftiş kurulları birlikte faaliyet göstermektedir. ABD'de önemli yetkilerle donatılmış genel müfettişlerin yanı sıra kurum teftiş kurulları da bulunmaktadır. Genel müfettişler raporlarının birer örneğini doğrudan Kongreye sunabilmektedirler. DB İcra Direktörleri Kurulu'na bağılı "Teftiş Kurulu" (Inspection Panel) oluşturulmuştur. IMF'de yaşanan sorunlar nedeniyle "İç Denetim Ofisi", "İç Denetim ve Teftiş Ofisi"ne (Office of Internal Audit and Inspection) dönüştürölmüştür. Ölkö uygulamalarında denetimde öne çıkan eğilim; iç denetim değerlerinin teftişle birleştirilmesi ya da yine bu değerlerle birleşmiş teftiş birimleri ile iç denetim birimlerinin birlikte var olmasıyla çözüme yönündedir (Okur, 2010: 578-510).

6. SONUÇ

Türkiye, uluslararası düzeyde genel kabul gören ve birçok ölkede uygulama alanı bulan yeni denetim anlayışına uygun olarak, hem kamusal kaynakların verimli kullanılabilmesini, hem de bütçe hakkının gerçek anlamda hayata geçirebilmesini sağlamak amacıyla, 2003 yılında 5018 sayılı KMYKK'yı yürürlüğe koymuştur. Söz konusu Kanun ile öteden beri kamuda denetim faaliyetlerini yürüten teftiş kurullarından ayrı olarak Genel Yönetim kapsamındaki idarelerde yönetsel özdenetimi gerçekleştirecek, ön mali kontrolü ve iç denetimi içeren iç kontrol sisteminin oluşturulması öngörölmüştür.

5018 Sayılı KMYKK ile oluşturulan yeni kamu mali yönetiminde, kamu idaresine ilişkin mali ve yönetsel sorumluluklar üst yönetici olarak adlandırılan kamu görevlilerine verilmiştir. Kanun'da üst yöneticilerin bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmeleri öngörölmüştür. Yeni denetim anlayışına göre iç denetim iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Kanun'da iç denetim faaliyeti uluslararası standartlara uygun olarak idarenin

faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu anlamda iç denetim, idarenin risk yönetimiyle kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, idarenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan bir süreci ifade etmektedir.

Türkiye’de kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri iç denetçi atamalarını müteakip, fiilen 2008 yılında yürütmeye başlanmıştır. Bu çalışma kapsamında İDKK tarafından yıllık olarak yayınlanan Kamu İç Denetim Genel Raporlarında (2008-2013) yer alan iç denetçi atama ve rapor verileri esas alınarak, Türkiye’de iç denetimin kurumsallaşma düzeyi ve performansı üzerine bir değerlendirme yapılmıştır.

Çalışma kapsamında iç denetimin örgütlenme düzeyi ve performansına yönelik iki temel bulgu ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi üst yöneticilerin kurumlarına tahsis edilen kadrolara iç denetçi atama yapma durumlarına ilişkindir. Buna göre; kamu idarelerinin üst yöneticileri 2007 yılı itibarıyla kurumlarına tahsis edilen iç denetçi kadrolarına atamaları yaparak iç denetim birimlerini oluşturmaları gerekirken, bu konuda yetersiz kalmışlardır. İncelenen dönemlerde, Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden; 2008, 2009 ve 2010 yıllarında %21’i, 2011 yılında %22’si, 2012’de %48’i ve 2013 yılı itibarıyla %48’i kurumlarına tahsis edilen iç denetçi kadrolarına atama yapmamışlardır. 2013 yılı itibarıyla, kamu idareleri tarafından 2093 iç denetçi kadrosunun 873 adedine atama yapılabilmektedir. Kamu idareleri kendilerine verilen iç denetçi kadrolarının % 59’una iç denetçi ataması yapılmamış ve bu kadrolar boş kalmıştır. Bu bulgu, kamu idarelerinin üst yöneticilerinin iç denetçi atamalarında isteksiz davrandıklarına işaret etmektedir. Bu durum Türkiye’de üst yönetimin iç denetim sistemiyle ilgili tavrının da olumsuz olduğunu ortaya koymaktadır.

İkinci bulgu ise iç denetçilerin denetim performansına ilişkindir. İç denetim yasal olarak belirlenmiş görev, yetki ve sorumluluklarını üst yöneticiye sundukları raporlar vasıtasıyla yerine getirmektedir. Dolayısıyla iç denetim sisteminin işlevsel konumu ve denetim performansı kendi mevzuatında belirtilen rapor görevlerini hangi oranda yerine getirdiğiyle yakından ilgilidir. İncelenen denetim dönemlerinde iç denetim rapor performansının oldukça düşük düzeyde kaldığı görülmektedir. 2008-2013 yılları arasında iç denetçi başına düşen denetim rapor sayısı genel ortalama olarak yaklaşık 1 düzeyinde kalmıştır. Bazı denetim dönemlerinde kamu idarelerinin yarısından fazlasının ortalamanın altında rapor ürettikleri, ayrıca idarelerin büyük bir çoğunluğunda iç denetçi başına yazılan rapor miktarının birden az olduğu anlaşılmaktadır. Denetim çeşitleri dikkate alındığında, eldeki verilere göre; iç denetimde denetim faaliyetlerinin uygunluk ve sistem denetiminde yoğunlaştığı, mali denetim alanında ise yıllar itibarıyla bir artış eğiliminin olduğu göze çarpmaktadır. Verisi elde edilen tüm dönemler boyunca performans ve bilgi teknolojileri denetiminin ise oldukça düşük düzeyde kaldığı gözlemlenmiştir.

Araştırma bulguları Türk Kamu Yönetiminde iç denetimin yeterli verimlilikte uygulanmadığını ve hali hazırdaki kamu yönetiminin kurumsal yapısıyla uyuşmadığını ya da uyumlaştırılmadığına işaret etmektedir. Bu durumun yapısal anlamda çok çeşitli nedenleri olabilir. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun; hem üst yöneticilerin iç denetçi atamalarında isteksiz davranmalarının, hem de iç denetim sistemindeki denetim performansının düşük düzeyde kalmasının nedenlerini araştırarak, etkin bir iç denetimin oluşturulması yönünde önlem alması gerekmektedir.

Hem bu çalışmada hem de bu çalışmada değinilen diğer bilimsel çalışmalarda elde edilen bulgular, hali hazırdaki kamusal denetim yapısının iç denetim işlevini yeterince yerine getirmediğine işaret etmektedir. Bunun yanı sıra 5018 Sayılı KMYKK ile oluşturulan yeni kamu denetim sisteminde iç denetim ve dış denetim arasında görev, yetki ve sorumluluklar bakımından işlevsel bir bağ oluşturulduğu halde iç denetim ile teftiş kurulları arasında yetki ve görev ayırımının yapılmaması denetim karmaşasına yol açmaktadır. Bir tarafta 5018 sayılı Kanun kapsamında yürütülen iç denetim, bir tarafta özel teşkilat kanunları kapsamında yürütülen teftiş faaliyetleri kamu idarelerinde birbirinin alması olan ikili bir denetim yapısı oluşturmuştur. Bu durum her iki denetim yapısının etkinliğini olumsuz etkileyerek kamusal denetimin işlevsel gücünü zayıflatmaktadır.

Türkiye uygulamasında teftiş kurulları denetiminin yeterince kurumsallaşamaması ve yeni denetim yaklaşımından ayrık tutulması, iç denetimin ise Türk kamu yönetimiyle uyum sorunları yaşamaması, denetim sisteminin yeniden tasarlanmasını gündeme getirmektedir. Yeniden tasarlanacak denetim sisteminde teftiş kurulları ve iç denetim birlikte düşünülmelidir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H., (2008), “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları” Sayıştay Dergisi Sayı: 68, Ankara. <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der68m5.pdf> (11.06.2015).
- Akbulut, Ö., Özgen, H.M., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö., ve Almış, O., (2012), Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim, Türkiye ve Ortadoğu amme İdaresi Enstitüsü, No:364, 1.Baskı, Ankara.
- Akçay, S., (2013), “Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C. XV, S. I, 2013).
http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/15_1/3.pdf (15.05.2015).
- Akçay, S., (2014), “Kamu İç Denetiminin Organizasyon ve Mevzuat Perspektifinde Değerlendirilmesi Üzerine Bir Çalışma”, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2014, 7(1), 1-23.
- Akyel, R., (2010), “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Yönetim ve Ekonomi, *Cilt:17 Sayı:1, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Manisa*.
- Demirbaş, M., (2005), “İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005/1.
<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6832,demirbas-m-ic-kontrol-ve-ic-denetim-faaliyetlerinin-kap-.pdf?0> (05.06.2015).

- Erkan, M., Özdemir, S., Karakoç, M., (2010), “Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.XII,SI, 2010)*.
http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12_1/4.pdf (08.07.2015).
- Gök, M., ve Akar S., (2014), “Türkiye’de Kamu Denetim Birimlerinde Saydamlık Uygulamalarının Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Değerlendirilmesi”, *Business and Economics Research Journal Volume 5 Number 4*, ss.43-69.
[http://www.berjournal.com/wp-content/plugins/downloads-manager/upload/BERJ%205\(4\)14%20Article%203%20pp.43-69.pdf](http://www.berjournal.com/wp-content/plugins/downloads-manager/upload/BERJ%205(4)14%20Article%203%20pp.43-69.pdf) (09.03.2015).
- Güredin, E., (1997), *Denetim*, Beta Yayınları, 7. Basım, İstanbul.
- IIA (2012), *Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance Sector Governance 2nd Edition*.
https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf (27.04.2015).
- IIA (2015), *Standards & Guidance — International Professional Practices Framework (IPPF)®*,
<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (03.07.2015).
- İDKK (2009), 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara.
http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2008_yili_kamu_icdene_tim_genel_raporu.pdf (22.05.2015).
- İDKK (2010), 2009 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara.
http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2009_yili_kamu_icdene_tim_genel_raporu.pdf (22.05.2015).
- İDKK (2011), 2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara.
<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2010YiliKamuIcDenetimGenelRaporu.pdf> (22.05.2015).
- İDKK (2012), 2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara.
<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2011KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf> (22.05.2015).
- İDKK (2013), 2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara.
<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2012KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf> (22.05.2015).
- İDKK (2014), 2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara.
<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2013KamuIcDenetimGenelRaporu.pdf> (22.05.2015).
- İDKK (2013), *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara.
http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/K%C4%B0DR_v1.0.pdf (22.05.2015).
- Mutluer, M, K., Öner, E., ve Kesik, A., (2011), *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.
- Okur, Y., (2010), “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme” *Maliye Dergisi*, Sayı: 158.
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal auditing: History, evolution, and prospects*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
<https://na.theiia.org/iiaarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>, (09.06.2015).

Sayıştay (2000), Performans ve Risk Denetim Terimleri, Birinci Baskı: Ankara.

Türk Dil Kurumu (2015), Güncel Türkçe Sözlük.

http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55ee176ad110e4.81771471 (09.07.2015).

YASAL DÜZENLEMELR

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003), Resmi Gazete, No: 25326, 24 Aralık 2003.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (2006), Resmi Gazete, No: 26226, 12 Temmuz 2006.

Kamuda İç Denetim Genel Tebliği, (2013), Resmi Gazete, Sayı: 28623, 19 Nisan 2013.