



## AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE'DEKİ KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRMA VE ANALİZİ

Doç. Dr. Tuncay YILMAZ \* 

Arif YILDIZ \* 

### ÖZET

*Kamu kurumlarında iç denetim uygulamaları kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımını temin etmesi ve kurumlara değer katması açısından gerekli ve önemlidir. Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında kamu mali yapısı ve uygulanan iç denetim sistematığı açısından önemli uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinin iç denetim uygulamaları incelendiğinde bazı ülkelerde merkezîyetçi yönetim anlayışının, bazılarında âdemi merkezîyetçi anlayışın ağır bastığı, bazılarında ise karma bir yapı olduğu görülmektedir. Türkiye'deki yapı incelendiğinde ise iç denetimin merkezîyetçi yapıdan âdemi merkezîyetçi yapıya geçtiğidikkat çekmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Kurumları, İç Denetim, Kamu Mali Yapısı, AB Kamu Kurumlarında İç Denetim.

**Jel Sınıflandırması:** H61, H73, H83.

## THE COMPARISON AND EVALUATION OF INTERNAL AUDIT APPLICATIONS FOR PUBLIC AGENCIES IN THE EUROPEAN UNION AND TURKEY

### ABSTRACT

*Internal audit practices in public institutions are necessary and important in terms of ensuring effective, economic and efficient use of public resources and adding value to institutions. There are significant implementation differences between the Member States of the European Union in terms of the financial structure of the public sector and the internal audit systematic applied in the public sector. When the internal audit practices of the European Union countries is examined, it is considered that the centralized management approach in some countries and decentralized management approach in some countries are dominant, whereas in others it is a mixed structure. Analysing the internal audit structure in Turkey is seen that transformed from centralist structure to decentralized structure.*

\* Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümü, [tyilmaz@sakarya.edu.tr](mailto:tyilmaz@sakarya.edu.tr)

\* Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı, [ayildiz@turksat.com.tr](mailto:ayildiz@turksat.com.tr)

#### **Makale Geçmişi/Article History**

Başvuru Tarihi / Date of Application : 1 Haziran / June 2019

Düzeltilme Tarihi / Revision Date : 27 Ağustos / August 2019

Kabul Tarihi / Acceptance Date : 30 Eylül / September 2019

**Keywords:** *Public Sector, Internal Audit, Public Financial Structure, Internal Audit in EU Public Institutions.*

**Jel Classification:** *H61, H73, H83.*

## 1. GİRİŞ

Kamu sektörü, temel hizmetler, eğitim, sağlık hizmetleri, sosyal ve kültürel hizmetler sunan işletmeler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar dâhil, kamu araçları tarafından büyük ölçüde finanse edilen kamu idareleri ve diğer kuruluşları kapsamaktadır. Kamu sektörü işletmelerinin, kamu kaynaklarının kullanımından sorumlu olma ve amaçlarına ekonomi, etkinlik ve verimlilikle ulaşma yükümlülüğü vardır. Hesap verebilirlik ve şeffaflık bu gereklilikleri garanti etmeye çalışır, denetim ise kamu yöneticilerinin kaynakları kullanımlarını değerlendirme ihtiyacına hizmet eden bir araçtır.

İç denetim Avrupa Birliği Ülkelerinde uygulanmaktadır. Bununla birlikte Avrupa Birliğinin uyumlaştırma ve iş birliği yönündeki yasalarına, uluslararası kuruluşlar ve yayınladıkları standartlara karşın, üye ülkelerde önemli uygulama farklılıkları görülebilmektedir.

Türkiye’de kamu mali yönetimine ilişkin değişim ihtiyacının, kamu gelirlerinin kullanımı ve kamu harcamaları konusunda artan kamuoyu hassasiyeti ile gerek bürokraside gerekse akademik çevrelerin etkisiyle oluşan iç etkenler; bunun yanında uluslararası mali kuruluşlarla olan ilişkiler ve Avrupa Birliğine üyelik sürecinde birlik müktesebatının üstlenilmesi çalışmalarından oluşan dış etkenler gibi sebeplerden dolayı kamu mali yapısında önemli değişikliklere gidilmiştir (Arcagök, 2005: 83).

Gerek Avrupa Birliği Ülkeleri gerekse Türkiye’nin iç denetim yapıları incelenerek genel bir değerlendirme yapılmaya çalışılmıştır.

## 2. İÇ DENETİM

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetimi şu şekilde tanımlamaktadır: İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (The Institute of Internal Auditors, 2019)

10.12.2003 Tarih ve 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde 63 kapsamında “iç denetim” kavramının tanımı ve kapsamı ile ilgili belirlemeler aşağıda verildiği şekilde hükme bağlanmıştır;

“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.”

İç denetim; kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur, kurumu geliştirir ve kuruma değer katar. Kurumun faaliyetlerini gerçekleştirirken kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendiren, bağımsız, nesnel güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim risk odaklıdır, yüksek riskli alanlara öncelik verir, risklerin yönetilmesi için tanımlanan kontrolleri değerlendirir, yapılan faaliyetlerin fayda ve maliyet ilişkilerini göz önünde bulundurur (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2017).

### **3. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM**

Her devletin tarihi, toplumsal ve siyasal dokuları farklı olduğu için, yönetim yapıları ve buna bağlı olarak merkezi otoritenin yerel yönetimlerle ilişkileri de farklı biçimler alabilmektedir. Devletler, siyasi rejimleri çerçevesinde yönetim sistemlerini merkezden yönetim ya da yerinden yönetim tarzlarından birine ağırlık vererek oluşturmuşlardır. Ülkelerin siyasi, yönetsel, toplumsal ve ekonomik yapılarını doğrudan etkileyen bu temel tercihin arkasındaki belirleyici faktörlerin; uzunca bir geçmişten gelen devlet yönetimi gelenekleri, tarihsel ve coğrafi koşullar, sosyo-ekonomik yapı ve ilişkiler, siyasal kültür ve demokratik bilinç düzeyleri olduğu söylenebilir (Parlak, 2014: 11).

Avrupa ülkelerinin iç denetim uygulamaları ele alınırken merkeziyetçi veya âdem-i merkeziyetçi oluşuna göre bir değerlendirme yapıldığı görülmektedir. Bununla birlikte mutlak anlamda merkezi yönetim ya da edem-i merkeziyetçi bir formda örgütlenmiş bir ülke yönetimine rastlanılmaz. Benzer şekilde bu iki uç nokta iç denetim sistemlerini değerlendirmede araç olarak kullanılsa da mutlak olarak ülke uygulamalarının uç noktalarda yer aldığı anlamına gelmemektedir. Ancak genel olarak değerlendirildiğinde bazı ülkelerin merkezi yapıya ağırlık verirken bazılarının yerel yönetimleri desteklediği söylenebilir. Bu iki ayrım noktasına ilave olarak, her iki yapının da temel özelliklerinin kullanıldığı karma yöntem denilen iç denetim uygulama örnekleri de bulunmaktadır.

Merkeziyetçi Modeli benimseyen ülke uygulamaları incelendiğinde, genellikle siyasi müdahalenin göreceli yüksek olduğu bir yapı öne çıkmaktadır ve idare dışından idarenin uygulamalarına müdahale söz konusudur. Maliye Bakanlığı şeklinde bir yönetim birimi olduğu ve bu yönetim biriminin bütçeyi hazırladığı, kamu kurum ve kuruluşlarında ön mali kontrolde yer alan personel vasıtası ile harcamaları kontrol altında tuttuğu, iç denetimin Maliye Bakanlığına bağlı denetim elemanları tarafından yerine getirildiği ve yapılan denetimin genellikle mali denetim unsurlarını içerdiği görülmektedir. Merkeziyetçi modelde, kuruma bağlı olmadan çalışan bir müfettişin görevini daha bağımsız ve tarafsız yürütebileceği düşünülmektedir (Acar, 2001: 5).

Merkeziyetçi modelin güçlü yanları olarak, merkezi olarak yürütülen iç denetim uygulamaları nedeni ile iç denetim standart ve ilkelerine uyumun ve standartlaşmanın daha kısa sürede sağlanması,

merkezi otoritenin baskın etkisi nedeni ile daha tutumlu hareket edilerek, gereksiz ve keyfi harcamaların azalması, iç denetimin bağımsızlığının daha etkin olarak sağlanması sayılabilir.

Âdem-i Merkeziyetçi Modeli benimseyen ülke uygulamaları incelendiğinde ise, temel olarak idarenin sorumluluğunun esas alındığı, her kurumun ve bakanlıkların kendi bütçesini hazırlama, uygulama, kontrol ve raporlama sorumluluğunun bulunduğu, yetkilerin yerel yönetimlere devredildiği, klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yönelişin söz konusu olduğu, kamu kurum ve kuruluşlarında yöneticiler ile harcama yetkililerine yetki, serbestlik ve sorumluluk verildiği, ülkelerdeki Maliye Bakanlıklarının kural ve standartları ortaya koyduğu, iç denetimin ise belirlenmiş kural, kaide ve standartlar çerçevesinde ilgili kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu modelde iç denetim mali denetim yanında: performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi sistemleri denetimlerine odaklanmakta; iç denetçiler raporlamalarını kurum ve kuruluşlarının üst yöneticilerine sunmaktadır.

Âdem-i Merkeziyetçi Modelin güçlü yanları olarak, hızlı karar mekanizmalarına sahip olması, kurum ve kuruluşlarının daha hızlı gelişim göstermesi, iç denetim uygulamalarının etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik temelli yapılması sayılabilir.

Âdem-i Merkeziyetçi Modeli temel alan ülkelerin başında kuzeyde yer alan İngiltere ve Hollanda gibi ülkeler olduğundan Âdem-i merkeziyetçi modele aynı zamanda Avrupa Birliği Kuzey Modeli veya Anglosakson modeli; merkeziyetçi modeli temel alan ülkelerin başında ise güneyde yer alan Fransa, İspanya, Portekiz gibi ülkeler olduğundan merkeziyetçi modele aynı zamanda Avrupa Birliği Güney Modeli veya Üç Taraflı Ön Kontrol Yaklaşımı (Third Party Ex-ante Control Approach) da denmektedir. Kuzey modelinde kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle ex-ante aşamasının yani gelecek tahminleme ve yorumlama işleminin, her bir kurumun kendi bünyesinde yapılmasına vurgu yapılmaktadır. Böylece her bir kurum kendi bütçesine ilişkin tüm sorumluluğu üstlenmekte ve kurumu yakından tanıyan iç denetçiler yasal denetimin yanında performans denetimini de yürütülebilmektedirler. Güney Modeli olan üç taraflı ön kontrol yaklaşımında ise ex-ante aşamasının her birim kurum tarafından değil, merkezi bir birim, genellikle Maliye Bakanlığı tarafından yapılması ve denetimin de kurumdan bağımsız olarak daha güçlü bir şekilde merkezi olarak yapılması şeklinde olmaktadır.

Her iki modelin de güçlü ve zayıf yanları bulunmaktadır. Her modelin güçlü yanı diğer modelin zayıf yanını ifade etmektedir. Bu nedenden dolayı her iki modelin de güçlü yanlarından faydalanmak isteyen ülkelerin karma modeller uyguladığı da görülmektedir.

Karma Modelde iç denetim, dış denetimin bir parçası gibi değerlendirilir. Bu modelde, iç denetçiler, ilgili kurum veya kuruluş içerisinde istihdam edilmelerine karşın, Sayıştay'ın gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesiyle denetim yapmakta ve denetim sonuçlarını doğrudan Sayıştay'a raporlamaktadırlar. Bir başka deyişle iç denetim devlet teşkilatının kontrol sisteminin bir parçası değil ancak, dış denetimin tamamlayıcı bir parçasıdır (Gürkan, 2005).

## 4. ÜLKE UYGULAMALARI AÇISINDAN KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM

### 4.1. İngiltere

İngiltere’de parlamento, kamu harcamalarının kontrolünü elinde tutmaktadır. Parlamento, vergileri belirlemekte, Hükümetin bütçesini onaylamaktadır. Parlamento, Ulusal Denetim Ofisi aracılığı ile kamu mali yönetimini izlemekte; Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office), kamu harcamalarını Parlamento için incelemektedir. Tüm merkezi hükümet departmanlarının, ajansların ve diğer kamu kuruluşlarının mali tablolarını denetlemekte ve sonuçları Parlamento’ya raporlamaktadır. Ayrıca, para karşılığı değer çalışmaları, yerel denetim, soruşturmalar, Parlamento’ya destek ve uluslararası faaliyetleri de gerçekleştirmektedir (NAO, 2019).

İngiltere’de bakanlıklar, kendilerine ayrılan kaynakların kullanımı ile ilgili olarak hesap verme sorumluluğu taşımaktadırlar ve her harcamacı kamu idaresinin üst yöneticisi harcama sorumluluğunu üstlenmektedir. İngiltere’de kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim, ilgili bakanlıklarda istihdam edilen iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. İç denetçiler, üst yöneticiye karşı sorumludur ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye verirler. Bu kapsamda İngiltere’de Hesap Verebilirlik İlkesi’nin uygulanmasına yönelik olarak kamu harcamalarının denetlenmesi, “Mali Görevli” kadro ve unvanı ile istihdam edilen iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir (Asare, 2009: 18).

Mali Görevlilerin sorumlulukları Hazine tarafından belirlenmektedir. Mali Görevlilerin bulunduğu bu sistemde işler Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Bağımsız Danışma ve Denetim Kuruluşları tarafından yürütülmektedir. İngiltere Hazine Bakanlığı, Mali Görevli olarak görev yapan personelin yetki ve sorumluluklarını belirlemektedir. Ayrıca Hazine, iç denetim standartlarının İngiltere ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyum içinde olmasını ve kamu iç denetçilerinin bu standartlara genel olarak uymasını sağlamakla sorumludur. İlgili bakanlıkta görev yapan en kıdemli personel Mali Görevli olarak atanmakta ve bu görevliler kamu harcamaların mevzuata uygunluğunu yerindeliğini denetlemekte, performans denetimlerini gerçekleştirmekte ve iç denetim ve iç kontrol sistemlerini düzenlemektedirler. Bu doğrultuda “İngiltere Kamu İç Denetim Rehberi”nde, iç denetim standartlarına uyum sağlanmasının ve iç denetimin kalitesinin ve etkinliğinin artırılmasının her bakanlığın görev ve sorumluluğunda olduğu belirtilmektedir (Pickett, 2005: 73).

Bakanlıklarda oluşturulan iç denetim birimlerinin, bağımsız ve tarafsız bir şekilde çalışmaları gerektiği anlayışıyla hareket edilmektedir. İç Denetim Birimi Başkanı; astı olan Mali Görevlilere karşı sorumlu olduğu gibi, her koşulda astına direkt olarak erişebilme hakkına da sahiptir. İngiltere Sayıştay Başkanlığı tarafından da büyük ölçekli kamu yatırımlarının performans denetimleri ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişleri gerçekleştirilmektedir (Asare, 2009: 19).

## 4.2. Hollanda

Hollanda’da iç denetim, bakanlığın yapısına bağlı olarak bakanlıklarda bulunan, İç Denetim Müdürlükleri veya Devlet Denetim Müdürlükleri tarafından gerçekleştirilmektedir. İç Denetim Müdürlüklerinin iki ana görev alanı vardır. Birincisi, yasaya dayalı mali ve operasyonel denetim görevleridir ki bu denetimler işlerinin ana unsurudur. İkincisi ise, yönetime operasyonel yönetim sistemleri ve prosedürleri hakkında talep üzerine tavsiyede bulunan danışmanlık görevleridir. İç Denetim Müdürlüklerinin mali ve operasyonel denetimi, bir bakanlık içindeki stratejik seviye, operasyonel seviye ve faaliyet ve işlem seviyesi olarak üç organizasyonel seviyeye de uygulanır.

İç Denetim Müdürlükleri, yıllık mali ve uygunluk denetimlerinin sonuçlarını Bakana bildirir; ayrıca denetim raporları Sayıştay’a gönderilir. Bu yükümlülük, Devlet Hesapları Yasasında (Comptabiliteitswet) düzenlenmiştir. Bununla birlikte, Sayıştay anayasal olarak bağımsız olup ek denetim yapma yetkisine sahiptir. İç denetim müdürlüklerinden bağımsız olarak Sayıştay bakanlıklarda denetimlerini gerçekleştirir. Uygulamada İç Denetim Müdürlükleri finansal ve uygunluk denetimlerini gerçekleştirir ve Sayıştay denetim sonuçlarından yararlanır. Sayıştay bakanlığa, dış kuruluşlara ve parlamentoya denetim bilgileri sunar.

Dolandırıcılıkla mücadelede mali yönetim ve kontrol sistemi içinde özel bir organizasyon birimi yoktur. Adalet Bakanlığı bünyesinde Devlet Soruşturma Servisi (Rijksrecherche) bulunmaktadır ve dolandırıcılık vakası varsa Devlet Soruşturma Servisi çağırılır. İç Denetim Müdürlükleri ve Sayıştay dolandırıcılık ve usulsüzlük durumlarında denetim bulgularından raporlarında bahsederler. Görevliler tarafından kasıtlı olarak yapılan usulsüzlük durumunda, disiplin cezaları bakanlık yönetimleri tarafından uygulanır (European Commission, 2012: 192-197).

## 4.3. Fransa

Fransa iç denetim işlevini merkezi bir şekilde yapılandırmıştır. Fransa’da iç denetim Ekonomi ve Finans Bakanlığına (Gouvernement, 2019) bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi tarafından yürütülmektedir. Ulusal düzeydeki denetim faaliyetleri, Ulusal Denetim Komitesinin yardımı ile Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından programlanmakta ve takip edilmektedir (Uzun, 2007: 6).

Fransa’da tüm bakanlıklarda ve bu bakanlıklara bağlı olarak hizmet veren kamu kurumlarında iç denetim personeli istihdam etme zorunluluğu bulunmaktadır. İç denetim personeli, “Inspecteur Principaux Auditeurs (IP)” ve “Inspecteur Auditeurs (IA)” olarak ve “müfettiş” kadro ve unvanı ile görevlerini yerine getirmektedirler (Memiş, 2006: 90).

Ekonomi ve Finans Bakanlığı bünyesinde istihdam edilen ve “Genel Maliye Müfettişi” olarak görev yapan iç denetçiler; sadece ilgili bakanlığın değil, aynı zamanda tüm kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans denetimlerini gerçekleştirmektedirler. Genel Maliye Müfettişi

tarafından aynı zamanda, doğrudan Ekonomi ve Finans Bakanlığı'na denetim raporu sunulması doğrultusunda gözetim işlevi de gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda Genel Maliye Müfettişi; kamu kaynaklarını ya da bütçe ödeneklerini kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının uygunluk denetimlerini yapmak yanında, geniş bir gözetim işlevi ile de yetkilendirilmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 108).

Ekonomi ve Finans Bakanlığı dışındaki bakanlıklarda da iç denetçiler “Genel Müfettiş” kadro ve unvanı ile görev yapmaktadırlar. Genel Müfettiş olarak görev yapan iç denetim personeli, tüm kurum faaliyetleri ile iş ve işlemlerini denetlemekte ve denetim faaliyetlerini ilgili bakanlıklara rapor sunmakta, Bakanlara bağlı olan Genel Teftiş Kurulları da yıllık genel raporlarını, Cumhurbaşkanına, Hükümete ve Parlamente'ye sunmaktadır (Usluer, 2016: 110).

#### **4.4. Almanya**

Almanya'da İç Denetçiler, dış denetim sisteminin bir ajanı gibi görev yapmakta, Yüksek Denetim Kurumunun belirlediği standartlara göre gerçekleştirilen denetim raporları yine Yüksek Denetim Kurumuna sunulmaktadır (Kesik, 2005: 106). Almanya'da uygulanan bu modelde; iç denetim kamu kuruluşlarının kontrol sistemlerinin bir parçası olmak yerine dış denetimin parçası olarak görülmektedir. İç denetim elemanlarının kadroları çalıştıkları kuruluşta bulunmasına rağmen İç Denetçiler, Federal Denetim Mahkemesinin (Bundesrechnungshof-Sayıştay) gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesiyle denetim yapmaktadırlar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunarlar. Bu modelde geleneksel iç denetim rolünden ziyade harcama öncesi ön denetim rolü yerine getirilmektedir (Karaarslan, 2006: 289).

*Alman Temel Kanunu, üyeleri adli bağımsızlığa sahip olan Federal Denetim Mahkemesinin, muhasebe denetimi yapmasını, performansı denetlemesini, yasalara uygunluğu ve finansal yönetimin uyumunu denetlemesini öngörmektedir. Federal Denetim Mahkemesi yalnızca yasalara tabidir. Başka hiçbir devlet kuruluşu, Alman yüksek denetim kurumuna denetim yapma talimatı verme yetkisine sahip değildir.*

*Federal hükümet seviyesindeki denetimler, Federal Hükümet'in mali tablolarının denetlenmesinin yanı sıra bütçeleme ve bütçe uygulamalarını da içermektedir. Federal Sayıştay'ın denetim bulguları, denetlenen organlara gönderilen bir yönetim mektubunda sunulur. Denetimlerinin kilit bulguları Federal Parlamente'ye, Federal Konsey'e ve Federal Hükümete sunulan yıllık raporda yer almaktadır.*

*Federal Denetim Mahkemesi düzenlilik ve uygunluk denetimlerini ve performans denetimlerini gerçekleştirir. Düzenlilik ve uygunluk denetiminde yasaların, bütçenin, ilgili düzenlemelerin, hükümlerin ve kuralların izlenip izlenmediğini inceler. Paranın karşılığını sağlamak amacıyla ekonomi, verimlilik ve etkinlik kriterlerine göre performans denetimleri yapılmaktadır. Federal Denetim Mahkemesi'nin önerilerinin yerine getirilmesinde baskı kurma yetkisi yoktur. Görevler, sorumluluklar ve Denetim Mahkemelerinin eyalet düzeyindeki yasal konumları, Federal Denetim Mahkemesinin*

*görevlerine oldukça benzerdir. Devlet Sayıştayları, tüm bütçe uygulamalarının ve devletlerin ekonomik yönetişiminin denetiminden sorumludur. Denetim sonuçlarını yıllık olarak Devlet parlamentosuna ve Devlet hükümetine rapor ederler. Merkezi hükümetin yanında, Eyalet Denetim Mahkemeleri, ilgili eyaletlerin, üniversitelerin ve eyaletin diğer hissedarlarının kamu girişimlerinin denetimlerinden de sorumludur (Brusca, Caperchione, Cohen and Rossi, 2015: 102-113).*

#### **4.5. İtalya**

İtalyan merkezi hükümeti için iki tür denetim vardır: iç denetim ve dış denetim. İç denetim, kamu kaynaklarını yönetme konusunda bütçe politikaları, süreçleri ve prosedürleri konularında parlamento ve hükümeti destekleme görevi olan Devlet Genel Muhasebe Ofisi (Ragioneria Generale dello Stato) tarafından sağlanmaktadır. Bu kurum aynı zamanda muhasebe kurallarının düzgün yorumlanmasını ve uygulanmasını sağlamaktadır. Ayrıca, kamu kurumlarını denetim faaliyetleriyle kontrol etmektedir. Devlet Genel Muhasebe Ofisi, AB tarafından belirlenen kurallara uyma konusunda ve harcama eğilimlerinin izlenmesinde ve analiz edilmesinde de artan bir role sahiptir. Dış denetim, hem hükümet faaliyetlerinin kanunlara dayalı olarak yapılmasını sağlama hem de tahmini denetim ve bütçeleme ile gerçekleşen denetim ve bütçeleme işlemlerini takipten sorumlu olan Ulusal Denetim Mahkemesi (Sayıştay, National Audit Court-Cortedei Conti) tarafından gerçekleştirilir. Mahkeme, yıllık denetim programları ve kriterleri belirler. Ek olarak, her bir devlet kurumunda iç denetimin etkinliğini izleme görevine sahiptir. Mahkeme, denetim sonuçlarını yılda en az bir kez Meclise rapor eder. Mahkeme, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) ve Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (EUROSAI) faaliyetlerine katılsa bile, uluslararası denetim standartlarına açıkça atıfta bulunmamaktadır (Brusca vd., 2015: 133-134).

İtalya’da iç denetim uygulamaları, kurumların kendi bünyelerinde istihdam ettikleri “İç Denetim Müfettişleri” tarafından gerçekleştirilmektedir. Ekonomi Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı bünyesinde de teftiş, inceleme, yasal mevzuata uygunluk ve disiplin ya da cezai soruşturmalar gibi sorumlulukların yerine getirilmesini sağlamaya yönelik “Mali Denetim Birimi” ve “Merkezi Vergi Denetim Birimi” şeklinde iki birim bulunmaktadır. Söz konusu bu birimler haricinde, İtalya Parlamentosu adına görev yapan “İtalya Başsavcılığı” ile “İtalya Sayıştay Başkanlığı” da kamu kurum ve kuruluşlarının mali denetlemelerini gerçekleştirmektedir (Balta, 2006: 55-56).

#### **4.6. İspanya**

Ülkede yasal denetimler Sayıştay ve Genel Kontrol ve Denetim Bürosu (IGAE)(Intervención General de la Administración del Estado) tarafından yapılmaktadır. İspanya’da Sayıştay ve IGAE, tüm alt sektörler için finansal denetimleri yürütmektedir. Denetçi, yürütme düzeyinde (kuruluşların yöneticisi) ve üst organlarına rapor sunar. Denetim sonuçları, Merkezi Yönetim ve birimleri için, Bakanlar Kuruluna gönderilen ve kamuoyuna sunulan yıllık bir rapora dâhil edilir.



Kamu denetimi, kamu sektörünün IGAE tarafından yayınlanan denetim kurallarında ve talimatlarında yer alan prosedürlerin uygulandığı, ekonomik ve finansal faaliyetlerin sistematik denetimlerinden oluşur. Kamu sektörü alanındaki denetim kuralları Genel Bütçe Kanunu (LGP), genelgeler, talimatlar ve Kamu Sektörü Denetim Kurallarına tabidir.

IGAE, ilgili mali yılda uygulanacak önlemleri içeren bir Yıllık Denetim Planı hazırlar. Benzer şekilde, Yıllık Denetim Planı, kamu yardımı ve hibelerle ilgili önlemleri içermektedir.

Her bir kamu denetim faaliyetinin sonuçları yazılı raporlara kaydedilir ve içeriği, muhatapları ve bu raporların hazırlanmasına ilişkin prosedürü belirlemesi gereken IGAE tarafından onaylanan kurallara uygun olarak hazırlanır. IGAE, Bakanlar Kuruluna Ekonomi ve Maliye Bakanı aracılığıyla, denetim ve mali kontrol planlarının uygulanmasının önemli görülen sonuçlarını içeren genel bir rapor sunar.

IGAE performans denetimi raporlarını, yıllık mali sürekli kontrol raporlarında ve kamu denetim raporlarında yer alan organların yönetimi için eylem önerileri ve öneriler temelinde hazırlayabilir. Bu performans raporları, denetime tabi olan kurum veya kuruluşun sorumluluğu olan veya bu kurum veya kuruluşun bağlı olduğu bakanlığa gönderilir ve bakanlık, anlaşmazlık halinde raporu konseye gönderilir. Bakanlar Konseyi tarafından kabul edilen kararlar hem yönetim hem de kontrol organlarını bağlayıcı niteliktedir. IGAE, raporlarda belirtilen eksikliklerin sonucu olarak kabul edilen düzeltici önlemlerin sürekli olarak izlenmesini sağlar(European Commission, 2012: 255-256).

#### **4.7. Portekiz**

İç denetim birimleri tüm bakanlıklarda ve Portekiz'deki kamu sektörünün çoğunda, küçük istisnalar hariç, bulunmaktadır. Denetim süreci, Maliye Bakanlığı tarafından yönetilmektedir. Sistemin etkin işleyişi için Maliye Bakanlığı iç denetim biriminin başkanlığında bir İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur (European Commission, 2012: 219).

Portekiz'de “Mali Kontrol Sistemi”: “İç Mali Kontrol Sistemi” ve “Dış Mali Kontrol Sistemi” olarak uygulanmaktadır. Dış Mali Kontrol Sistemi, siyasi düzeyde Portekiz Ulusal Meclisi'nde ve yargı düzeyinde Portekiz Sayıştay Başkanlığı'nda gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda Portekiz Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan “Maliye Genel Teftiş Birimi”(General Inspectorate of Finance, IGF), söz konusu kurumların kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünü yapmaktadır (Koçdemir, 2012: 40). Bununla birlikte Bakanlıklarda kuruma verilen kaynakların kullanımında etkin bir mali kontrolü sağlamak üzere iç denetim birimleri de bulunmaktadır (Calderia, 1997: 85).

#### **4.8. İsveç**

İsveç'te iç denetim faaliyetleri, “Ulusal Denetim Ofisi” ve “Parlamento Denetçileri Komisyonu” tarafından yürütülmektedir. Parlamento Denetçileri Komisyonu, İsveç Parlamentosu adına ve İsveç Hükümeti'nin tüm faaliyetleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile ortak çalışmalar yürüten tüm şirketlere yönelik iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Parlamento Denetçileri Komisyonu tarafından

gerçekleştirilen tüm iç denetim faaliyetleri raporlanmakta ve bu raporlar İsveç Parlamentosu'nda görüşülmeden önce, konu ile ilgili görevlendirilen farklı parlamento komiteleri tarafından incelenmektedir (Svanström ve Sundgren, 2012: 58).

Ulusal Denetim Ofisi (UDO), Devletin denetleme kurumudur. UDO tüm devlet kurumları ve bunların faaliyetleri konusunda bağımsız denetim yapmaktadır. Yıllık denetim, kurumların çalışmaları ile ilişkili aldıkları kararları, yönetimlerini ve hesaplarını kapsamaktadır. Söz konusu denetim, devlet faaliyetlerinin gerektirdiği standartlara dayanmaktadır. Hükümete sunulan denetim raporu hem cari faaliyetleri hem de kurumların yıllık raporlarının içerdiği konuları kapsamaktadır (Tufan, 2012, sy.63-64). Denetim Ofisinin birbirinden ayrı üç görevi vardır. Bunlar, mali denetim, performans denetimi ve mali yönetim reformlarının koordinasyonudur. Hükümete sunulan denetim raporları üzerine ilgili bakanlık gerekli işlemleri yapmak zorundadır. (Şensoy, 2006: 204-205).

Tüm devlet kurumları ve yetkilileri, Yüksek Denetim Kuruluşu olan İsveç Ulusal Denetim Ofisi tarafından yürütülen dış denetime tabidir. Denetim Ofisi, devlet kurumlarının mali tablolarının güvenilir ve doğru olup olmadığını, hesapların doğru ve adil olup olmadığını ve denetlenen kurumların mevcut düzenlemeleri takip edip etmediğini denetler ve değerlendirir. Büyük miktarda parayı idare eden belli büyüklükteki kurumların iç denetim işlevi olmalıdır. Tüm devlet kurumlarının yaklaşık dörtte biri iç denetim işlevine sahiptir. Ayrıca, Ulusal Denetim Ofisi, kılavuz ilkeleri yayınlamaktan ve destek vermekten sorumlu olan bir iç denetim destek fonksiyonuna da sahiptir. Denetim Ofisi ayrıca, devlet bütçesi çıktısı dahil olmak üzere merkezi yönetim hesaplarının konsolide edilmiş halini de denetler (ESV 2019: 13).

#### **4.9. Avusturya**

Bakanlıklarda iç denetimin nasıl yapılacağına ilişkin hususlar, Federal Bakanlıklar Yasası'nda belirtilmiştir. Bununla ilgili olarak Maliye Bakanlığı iki kararname yayınlamıştır. İlki olan Kontrol Organizasyonu Yönetmeliği, iç denetimin iç kontrol sistemine ilişkin konumunu düzenler. İkincisi olan Denetim Tüzüğü, iç denetim faaliyetlerini IIA standartlarına göre düzenler. Her iki durumda da tüm kurum çalışanları, yönetmeliğe tabidir.

İç denetim, mali ve düzenlilik denetimlerinin yanında, operasyonel denetimleri ve yönetim denetimlerini de içerir. Suiistimal denetimleri özel bir denetim birimi (İçişleri Bürosu) tarafından sağlanmaktadır. Maliye Bakanı tarafından yapılan denetimlere ek olarak, Avrupa Komisyonu ve Bütçe Genel Müdürlüğü ile harcama finansmanı alanında ortak belgelendirme denetimleri gerçekleştirilir. Denetimler sırasında sahtekârlık ve/veya usulsüzlük tespit edilirse, Maliye Bakanlığı İçişleri Bürosu'na bildirilir. Bu büro ayrı bir soruşturma başlatır. İki soruşturma süreci paralel olarak yürütülür ve koordine edilir.

Denetim raporları bakana, genel sekretere, bölümün başkanına, bakanlığa katılan yöneticilere ve denetlenen birimin yöneticisine sunulur. Hem denetlenen işlevin hem de belirlenen sorunların veya

potansiyel sorunların çözülmesinden sorumlu olan üst düzey organizasyonel birimlerin temsilcileri, denetimin sonuç tartışmalarına davet edilir. Doğrudan sorumlu olan fonksiyon, bir yıldan uzun olmayan bir süre zarfında uygulama önlemleri sağlamayı taahhüt eder. Belirli bir süre zarfında, bu fonksiyonun iç denetime bir rapor sunması gerekir. Onaylanan önlemlerin uygulanmaması/uygulanmaması bakanlığa ve genel sekretere, üç ayda bir izlenir ve raporlanır (European Commission, 2012: 28-29).

#### **4.10. Finlandiya**

Kamu kurumları iç kontrol, performans denetimi ve mali raporlama konularında yönetim sorumluluğu ilkesine göre hareket etmektedirler. Genel bir uygulama olarak kontroller yönetim sürecine bütünleşmiştir. Maliye Bakanlığı, mali kontrol sistemi ve performans yönetimi, muhasebe, raporlama, merkezi yönetimin finansmanı sistemlerinin kurulması ve izlenmesi ile ilgili mevzuatın hazırlanması, risk yönetim ve iç kontrol sistemlerinin kurulmasından sorumludur. Maliye Bakanlığı merkezi bir yönlendirme görevi yürütmektedir. Maliye Bakanlığına bağlı iç Kontrol ve Risk Yönetimi Konseyi bulunmaktadır. Mali yönetim, kontrol ve iç denetim ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevleri bu Konsey tarafından yürütülmektedir. Hükümet, mali kontrol işlerini Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan “hükümet kontrolörleri” aracılığıyla yerine getirmektedir. Ayrıca hükümet kontrolörleri bakanlar kuruluna karşı da sorumludurlar. Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı haricinde her bakanlıkta iç denetim birimleri bulunmaktadır. İç denetim fonksiyonunun yapısı, kurum içindeki pozisyonu ve iç denetim faaliyetine ilişkin uygulamalar her bir kamu idaresi tarafından kendi ihtiyaçlarına göre belirlenmektedir. (Çıplak, 2009:153).

Finlandiya Ulusal Denetim Ofisi, parlamento içinde faaliyet gösteren bağımsız bir organdır (üst denetim kurumu). Ulusal Denetim Ofisi, yasalara uygunluğunu ve işlerin mevzuat ve bütçeye uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla Ulusal Finansal Yönetimini denetlemekle görevlidir.

Bakanlıklarda ve devlet kurumlarında iç kontrol ve risk yönetimi desteklenir. İç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin uygulanmasından bakanlıklar ve kurumlardaki yönetim sorumludur.

İç denetim prosedürleri ve devlet kurumunun veya kamu kurumunun organizasyonundaki iç denetim hakkındaki kurallar, devlet kurumunun veya kamu kurumunun kendisi tarafından onaylanan iç denetim prosedürlerinde belirtilmiştir. Bununla birlikte iç denetime ilişkin kurallar ilgili bakanlığa ve Ulusal Denetim Bürosuna kaydedilmek zorundadır. Devlet kurumları ve kamu kurumlarının, iç denetimlerinin kendi operasyonlarına uygulanabilirliğini eleştirel olarak değerlendirmeleri ve gerektiğinde kendi faaliyetlerine daha iyi uyması için içeriğinde değişiklikler yapması beklenmektedir.

Kurumların iç denetim faaliyetleri, doğrudan bir bakanlığa veya bir kurumun üst düzey yetkililerine tabidir. Bu durumda, iç denetim doğrudan üst yönetime rapor verir ve yetkilerini üst yönetimden alır.

Maliye Bakanlığı'nın iç denetim birimi veya iç denetçisi yoktur. 2004 yılından bu yana, Maliye Bakanlığı bünyesinde Devlet Mali Denetçileri (Kontrolör) faaliyet göstermektedir. Devlet Mali Denetçisi, nihai merkezi devlet hesapları hakkındaki raporun, merkezi devlet maliyesi ve performansı hakkında doğru ve adil bilgi vermesini sağlamaktan sorumludur. Merkezi yönetim, performans raporlamasını değerlendirir yönlendirir, koordine eder ve geliştirir (European Commission, 2012: 88-91).

#### **4.11. İrlanda**

İç denetim ile ilgili politika konuları, Maliye Bakanlığı bünyesindeki devlet muhasebesi bölümünün sorumluluğundadır (European Commission, 2012: 141). Maliye Bakanlığı denetimle ilgili genel kuralları içeren rehberleri hazırlamaktadır. Kamu kurumları ise bu genel ilkelere göre iç denetim birimlerini oluşturmakla ve yönetmekle yükümlüdürler. Denetim sisteminin kurumlarca doğru şekilde kurulup kurulmadığını, gereken şekilde çalışıp çalışmadığını ve iç denetimin amacına ulaşmış olup ulaşmadığını denetlemek Maliye Bakanlığının sorumluluğundadır. Parlamento adına kamu gelir ve giderleri bir hesap mahkemesi olarak denetleyen Sayıştay ile yolsuzluk denetimlerini yerine getiren yüksek mahkeme statüsünde bulunan Soruşturma Komisyonları bulunmaktadır (Balta, 2006: 55-56).

İrlanda'da her kurum, bölüm ve ofisin resmi olarak oluşturulmuş bir denetim komitesine sahip olması önerilmektedir. Denetçiler, hükümet departmanlarının hesaplarını denetlerken, kuruluşta yürürlükte olan iç kontrol sistemine özel önem vermektedir ve raporlarında, iç sistemdeki zayıflıkların mali sonuçlarını vurgulamaktadırlar. Bu nedenle muhasebe yetkilileri, kendi bölümlerinde ve ofislerinde yeterli mali kontrol sistemlerinin bulunmasını temin etmelidirler. İç denetim başkanları iç denetim uygulamalarının uygunluğunu tartışmak için periyodik olarak bir araya gelmektedir (European Commission, 2012: 141)

#### **4.12. Norveç**

Norveç Maliye Bakanlığı, ekonomi politikalarını planlama ve uygulama bütçenin hazırlanmasını koordine etmekten, vergi ve vergi sistemini koruyarak ve geliştirerek devlet gelirlerinin sağlanmasından, finansal piyasaları izlemek ve düzenlemeleri hazırlamaktan sorumludur. Maliye Bakanlığı, Hükümete bütçe sekreteryası olarak hizmet verir ve Meclise (Stortinget) sunulan bütçelerdeki çalışmalarını koordine etmekten sorumludur. Ulusal Bütçe, mali bütçe ve Hükümetin dört yıllık uzun vadeli programı, diğer bakanlıklar ile iş birliği yapılarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmaktadır. Diğer bakanlıkların maliye bütçesine veya ülke ekonomisine yapılan harcama veya gelirleri etkileyebilecek tüm hususları Maliye Bakanlığına sunmaları gerekmektedir. Bakanlıklar, ayrılan bütçe paylarını nasıl harcadıklarına dair güçlü bir özerkliğe sahiptirler (Regjeringen, 2019).

Norveç Mali Denetleme Kurumu (Finanstilsynet- Financial Supervisory Authority of Norway), Maliye Bakanlığı'nın denetiminde olan, Maliye Bakanlığı ve uluslararası muhasebe standartlarına göre yasalara ve düzenlemelerine dayanarak Norveç'teki finansal şirketlerin denetiminden sorumludur.

Denetçilerin denetim yapabilmesi için Mali Denetleme Kurumu tarafından yetkilendirilmeleri zorunludur (Finanstilsynet 2019, Madde 3.1).

Norveç Mali Müşavirler Enstitüsü, Norveç'teki yasal denetçiler olarak görev yapması için Norveç Mali Denetim Otoritesi tarafından lisans verilen kamu muhasebecileri için profesyonel bir organdır. Norveç Mali Müşavirler Enstitüsü, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Avrupa Mali Müşavirler Federasyonu ve Nordic Mali Müşavirler Federasyonu (NRF) üyesidir (Revisorforeningen, 2019).

Denetçiler, denetim görevlerini yönergelere ve genel kabul görmüş standartlara uygun bir şekilde icra etmek zorundadırlar. Denetçilerin en yakın amirleri de gözetimleri altındaki denetçilerin yaptıkları işlerin kaliteli olmasını güvence altına almakla yükümlüdür. Denetçiler yaptıkları her işten ötürü kişisel sorumluluk taşırlar (Gören vd, 2003: 57-58).

#### **4.13. Danimarka**

Danimarka'daki tüm Kamu sektör kurumlarının yıllık mali tabloları zorunlu denetime tabidir. Kamu sektörü kurumları için üç ayrı denetim sistemi bulunmaktadır (European Commission, 2012: 167):

- Merkezi hükümet Ulusal Denetim Ofisi (NAO) tarafından denetlenir.
- Üniversiteler, liseler vb. Devlet kurumları Yetkili Muhasebeciler tarafından denetlenir; ancak Ulusal Yetkilendirme Görevlisi tarafından denetlenir ve incelenir.
- Bölgeler, Belediyeler ve özel okullar, kamu kuruluşları vb. diğer kamu kuruluşları yetkili muhasebeciler tarafından denetlenir.

İç denetçiler, Başkanlık, Ulusal Yetkilendirme Görevlisi ve denetlenen kurumun üst yönetimine rapor verir. İç denetçiler hesapları onaylar ve denetçilerin beyanlarını, denetim notlarını ve tüm yönetim mektuplarını hazırlar. İç denetçiler, yıllık denetimlerini tamamladıktan sonra, yaptıkları çalışmalar ve kurumun yönetimi ve bölüm başkanı için çıkarılabilecek sonuçlar hakkında yazılı bir rapor hazırlar. İç denetçilerin denetim görevlerini İyi Kamu Denetimi Uygulama İlkelerine uygun olarak yerine getirmeleri gerekmektedir. İç denetçiler ayrıca yönetim denetimleri yapabilir ve danışmanlık görevi yürütebilirler. Ulusal Denetim Ofisi, denetçilerinin çalışmalarını denetler ve denetimlerin performanslarının gözetiminden sorumludur. Ulusal Denetim Ofisi üç ayda bir yapılan toplantılarla iç denetim sistemi ve iç denetçilerle gözden geçirmeler yapmaktadır (European Commission, 2012: 68-69).

Merkezi hükümet, yıllık mali tabloların muhasebe, hazırlık ve sunulması ile bütçeleme ve raporlama açısından Devlet Bütçesi Kanununa uygun hareket etmektedir. Ulusal Denetim Ofisi mali tabloları denetler. Üniversiteler ve liseler gibi bazı birimler için denetimler özel denetim firmaları tarafından yapılır, ancak özel denetim firmaları tarafından sunulan çalışma evraklarını Ulusal Denetim

Bürosu incelemektedir. Ulusal Denetim Bürosundan ve Özel denetim firmalarından gelen raporlar finansal tablolar, bulgular ve tavsiyeler ile ilgili görüşlerden oluşur ve denetlenen tarafa da gönderilir. Denetimler her yıl yapılır ve mali denetim raporu kamuya açıktır. Denetimin raporlanması yasalarca zorunludur (Ernst and Young, 2012: 133).

#### **4.14. Yunanistan**

Yunan Kamu Sektörü Muhasebe Sistemi, Kamu Muhasebe Kanunu adlı bir yasa ile yönetilmektedir. Ekonomi ve Maliye Bakanı, bütçenin genel yönetiminden ve uygulanmasından sorumludur ve kamu parasının ve kamu mallarının yönetimini denetler. Genel Muhasebe Ofisi, kamu muhasebesinden genel sorumluluğa sahip olup Ekonomi ve Maliye Bakanına rapor verir. Bütçe fonlarının kamu kesimi kuruluşlarına tahliyesi Genel Muhasebe Bürosu tarafından belirlenir ve Ekonomi ve Maliye Bakanı tarafından yetkilendirilir. Genel Muhasebe Ofisinde ve Merkez Bankası'nda kamu borcunun genel bir kaydı tutulur. Yılsonunda, genel bir kamu borcu raporu hazırlanır ve Parlamento'ya sunulur. Belgelerin bir kopyası ve yıllık hesaplar da denetim için Sayıştay'a sunulur.

Yunanistan, anayasasında kabul edilmiş olan hukuki bir denetim işlevine sahiptir. Kamu maliyesinin her yıl, ideal olarak devletin yürütme kolundan bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi gerektiği yaygın olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte Bakanlar, siyasi bir yapıya sahip oldukları için Sayıştay'a rapor sunmazlar. Yunanistan Sayıştay'ının, Muhasebeciler ve Yetkilendirme Görevlilerinin Hesaplarının Denetimi ve Parlamento'ya Kamu Parasının Meşru Ve Dürüst Yönetimi hakkındaki yıllık rapor sunmak şeklinde iki temel sorumluluğu vardır. Her bakanlıkta veya yerel yönetimlerde bir Yetkilendirme Ofisi vardır. Bu ofis tüm kamu emirlerinin onaylanmasından ve ödeme emirlerinin verilmesinden, özel bütçelerin yönetilmesinden ve ilgili muhasebe raporlarının oluşturulmasından sorumludur (Maggina, 2011: 2-5).

Yasa ile ülkenin tüm bakanlık ve bölgelerinde ve 3 milyon avroyu aşan bütçeli bakanlık ve bölgelerde iç denetim birimleri kurulması sağlanmaktadır. Söz konusu yasa ile mali denetiminin her kuruluşun iç denetim birimi tarafından yapılması ve Mali Denetim Genel Müdürlüğü ile bakanlıklar ve bölgelerin iç denetim birimleri arasındaki temel ilişkilerin nasıl olacağı da belirlenmektedir.

Maliye Bakanlığı Mali Politika Genel Sekreterliği bünyesinde bulunan Devlet Genel Muhasebe Ofisi Mali Denetimler Genel Müdürlüğü, genel olarak iç kontrolün koordinasyonundan, iç denetim birimi içeren kuruluşların iç denetim prosedürleri ve çalışmalarını kontrol etmekten sorumludur. Kontrol sonuçları, bulgularının değerlendirilmesi ve iç kontrol ekiplerinin çalışmalarının değerlendirilmesi (ilgili önerilerle birlikte) genel müdürlüğün yıllık faaliyet raporunda yer almaktadır. Bu rapor, Maliye Bakanına yeterli güvencenin sağlanması veya devlet mali yönetim ve kontrol sisteminin bir kısmı veya tamamı için yapılan çekincelerin ifadesi için temel oluşturur. Belirli bir yıl için yıllık denetim raporu, izleyen ikinci yılın genel devlet bütçesine eşlik eder (European Commission, 2012: 113-116).

## 5. TÜRKİYE'DE KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM

Türkiye'de Kamu Mali Yönetimi 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde yürütülmekteydi. Söz konusu kanun; ita amiri, tahakkuk memuru ve sayman olarak isimlendirilen üçlü bir yapı üzerine oturmaktaydı. 5018 sayılı kanun öncesi, kamu idarelerinde denetim işleyişini yerine getirmek için kurumlarda sadece teftiş kurulları öngörülmüş ayrıca genel müdürlük kontrolörlükleri ve il düzeyinde görev yürüten denetmenlikler oluşturulmuştu. Ayrıca kamuda teftiş kurulları ile benzer görev ve yetkilerle donatılan kontrolörlük birimleri de bulunmaktaydı (Güler, 2019: 2).

5018 sayılı Kanun ve Yönetmelik hükümleriyle, kamu yönetimine iç denetim dâhil edilmiş ve teftiş ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. 5018 sayılı kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md 1, 2003).

Mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca; iç denetime ilişkin standart ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmekte, geliştirilmekte ve uyumlaştırılmaktadır. Ayrıca sistemlerin koordinasyonunu sağlamakta ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti vermektedirler (Örenay, 2010: 139-140).

2019 yılı Ağustos ayında yapılan son düzenlemelerle Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü oluşturularak (Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Hakkında Değişiklik Yapılmasına Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2019) mali yönetim ve iç kontrol alanında uluslararası genel kabul görmüş standartlarla uyumlu standart ve yöntemler belirlemek, kamu idarelerine eğitim ve rehberlik hizmeti vermek, uygulamaları izlemek, belirlenen yöntem ve standartlara uygunluğu açısından değerlendirmek, kurumsal ve konsolide raporlar düzenlemek ve önerilerde bulunmak, mali yönetim ve iç kontrol uygulamalarının uyumlaştırılması ve bilgi paylaşımına yönelik yönetim bilgi sistemleri oluşturmak, mali saydamlığın sağlanmasına yönelik uygulamaları izlemek, değerlendirmek ve öneriler geliştirmek görevleri Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğüne verilmiştir (Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018).

İç Denetçiler, idarelerin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmekle görevlidir. Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetçi görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirirler. İç denetçiler, görevlerinde bağımsızdırlar ve

İç denetçilere asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md 64, 2003).

Dış denetim, Sayıştay tarafından yapılmaktadır ve yapılacak harcama sonrası yapılan dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulmaktadır (Toprak, 2010: 14).

Dış denetimler sonucunda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar ve hükme bağlanır (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Md 68, 2003).

Sayıştay'ın denetlenmesi ise her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır (Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Md 69, 2003).

## **6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME**

İç denetim ve kamu mali yönetimi kapsamında örnek olarak İngiltere, Hollanda, Almanya, Fransa, İspanya, İtalya, Portekiz, İsveç, Avusturya, Finlandiya, İrlanda, Norveç, Danimarka ve Yunanistan incelenmiş ayrıca Türkiye'deki yapı anlatılmıştır.

Avrupa Birliği'nde, 2011/85/EU sayılı Konsey Direktifi, kamu muhasebe sistemlerinin iç kontrol ve bağımsız denetime tabi olacağını belirtmektedir. Buna paralel olarak, analiz edilen tüm ülkelerde iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki tür denetim vardır. Genellikle iç denetimler, işletmeye ait kamu denetçileri tarafından yapılırken, dış denetimler, genellikle gücünü yasal dayanaklardan alan bir merkezi devlet kurumu tarafından uygulamaktadır. İç kontrol ise çoğunlukla, yasal uyum, finansal kontrol ve etkinlik kontrolü prosedürlerini içermektedir.

Ülkelerdeki iç denetim uygulamaları değerlendirilirken merkezi otoritenin baskın olması veya yerinde yönetimin serbestliğine bağlı olarak merkeziyetçi veya âdemi merkeziyetçi şeklinde bir kategorizasyon yapıldığı görülmektedir. Hangi yapının baskın olduğu yönünde değerlendirme yapılırken de genelde;



- Bütçelerin nasıl ve kimler tarafından oluşturulduğu,
- Denetçilerin nereye bağlı oldukları ve nerede istihdam edildikleri,
- Denetçilerin nereye veya kime rapor sundukları

Konularının değerlendirildiği görülmektedir.

Bütçeler merkezi olarak konsolide edilmesine karşın, kurumların kendi bütçelerinin oluşturulmasında doğrudan katkı sağladığı, denetçilerin denetim gerçekleştirdikleri kurumlarda istihdam edilmeleri ve denetçilerin hazırladıkları raporları bağlı oldukları yönetim kademelerine sunmaları durumunda ülkelerin iç denetim sistemlerinin âdemi merkeziyetçi bir yapıda olduğu, tersi durumlarda yani bütçelerin merkezî otorite tarafından doğrudan belirlendiği, denetçilerin merkezi otoriteye bağlı olmaları ve raporlarını doğrudan merkezi otoriteye sunmaları halinde ise merkeziyetçi bir tarzda olduğu, her iki karakteristik yapıyı sergileyenlerin ise karma bir yapıya sahip oldukları söylenebilir. Her ne kadar bu şekilde net bir ayırım olsa da ülkelerin uygulamalarının genel olarak uçlarda yer almaktansa her iki yapıdan da uygulamalar içerdiği bununla birlikte uygulamada ağır basan tarafa göre ülkelerin kategorize edilebileceği görülmektedir.

Bu kapsamda örnek olarak incelenen ülkeler değerlendirildiğinde;

- İngiltere, Hollanda, Avusturya, Finlandiya, İrlanda, Norveç, Danimarka ve Yunanistan'ın âdemi merkeziyetçi unsurları daha fazla taşıdığı,
- Fransa, İspanya, İtalya ve Portekiz'in merkeziyetçi unsurları daha fazla taşıdığı,
- Almanya ve İsveç'in ise karma bir yapı özellikleri gösterdiği söylenebilir.

Türkiye'deki iç denetim yapısı incelendiğinde ise, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu uygulandığı dönemde merkeziyetçi bir yapı görülürken, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu sonrasında iç denetimin âdemi merkeziyetçi bir anlayışa dönüştüğü görülmektedir.

Avrupa Birliği Ülkelerinde, kamu sektörü yapısında ve uygulamalarında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların temel nedenleri olarak ülkelerin tarihi, kültürleri, yönetim sistemleri, büyüklükleri ve etnik yapıları gibi etmenler sayılabilir. Söz konusu çeşitlilik hem merkezi yönetimde hem de yerel yönetimlerde görülmektedir.

Avrupa Birliği Ülkelerinde kamu sektörünün denetiminin heterojen bir panorama sunduğunu ve uyumlaştırmadan uzak olduğu, uygulanan denetim türleri ve yöntemlerinin farklılıklar gösterdiği ve kullanılan standartların ulusal olarak geliştirildiği bununla birlikte uluslararası standartlarında referans olarak kabul edildiği söylenebilir.

## KAYNAKÇA

- Acar, P. (2001) “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Maliye Dergisi, 136: 77-86.
- Arcagök, M. S. (2005) “Yeni Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, Türkiye Maliye Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2005, Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdr. Bilimler Fakültesi.
- Asare T. (2009) “Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement”, International Journal on Governmental Financial Management, 9/1: 15-28.
- Balta, Z. (2006) “İç Denetçilik Mesleği”, Mali Kılavuz Dergisi, 31, Ocak – Mart: 51-59.
- Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Hakkında Değişiklik Yapılmasına Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (2019, 7 Ağustos). Resmi Gazete (Sayı: 30855). Kararname Numarası 43. Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/08/20190807.pdf> (26.08.2019).
- Bilge, S. ve Kiracı, M. (2010) “Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma”, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Brusca, I.,Caperchione, E., Cohen S. and Rossi F. M. (2015) “Public Sector Accounting and Auditing in Europe The Challenge of Harmonization”, London: Palgrave Macmillan.
- Calderia, V. (1997) “Effects of European Union Accession, Part 1: Budgeting and Financial Control”, Sigma Papers, No: 19: 83-98.
- Çıplak, V. (2009) “Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Ernst and Young (2012) “Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States Final Report”: 108-120.
- ESV (2019) “Financial Information of Good Quality, in Time and Formultipleses – the Swedish Experience”, <https://www.esv.se/contentassets/827db7e731934fff82f9254a72cd5ee4/financial-information-of-good-quality.pdf>, (10.03.2019)
- European Commission (2012) "Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States", Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Finanstilsynet (2019) “Finanstilsynet Norway Translation update January 2015”, <https://www.finanstilsynet.no/globalassets/laws-and-regulations/laws/securities-trading-act.pdf>, (20.02.2019).

- Gouvernement (2019) “Composition of the Government”, <https://www.gouvernement.fr/en/composition-of-the-government>, (10.04.2019).
- Gören, İ., Atakan, N., Efe, Ş. ve Özbaran M. H. (2003) “Denetimde Kalite Yönetimi, Güvencesi, Kontrolü”, Ankara: Sayıştay Yayınları, Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi: 29.
- Güler, C. (2019) “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Teftiş ve Denetim Sistemimize Etkileri”, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6995,guler-c-5018-sayili-kmykk-teftis-ve-denetim-sistemimize-etkileri.pdf?0> ( 11.04.2019).
- Gürkan, N. Z. (2005) “İç Denetim”, Ankara: Maliye ve Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi, 2. Baskı.
- The Institute of Internal Auditors (2019) “Definition of Internal Auditing”, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, (11.03.2019).
- Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (2003) “Resmi Gazete (Sayı: 25326)”, Kanun Numarası 5018, Erişim adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.doc> (26.08.2019).
- Karaarslan, E. (2006) “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar”, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- 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.
- Maggina A. (2011) “Public Sector Accounting and Accountability in Greece: A Discussion, Journal of Public Administration and Governance”, Journal of Public Administration and Governance, Vol. 1, No. 1: 1-15.
- Memiş, M. Ü. (2006) “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- NAO (2019) “About us”, <https://www.nao.org.uk/about-us/>, (12.03.2019).
- IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (2016 Ekim), <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>, (26.08.2019).
- Örenay, H. (2010) “Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, Sayder Dış Denetim Dergisi, Sayı 1 (Temmuz-Ağustos-Eylül): 137-142.

- Parlak, B. (2014) “Avrupa Birliği Perspektifinden Merkezi Yönetim- Yerel Yönetim İlişkileri”, *Tesam Akademi Dergisi*, 2014-1: 7-40
- Pickett, S. K. H. (2005) “The Internal Audit Handbook”, London: John Wiley and Sons.
- Polat, N. (2006) “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Regjeringen (2019) “Ministry of Finance Areas of Responsibility”, <https://www.regjeringen.no/en/dep/fin/the-ministry/id221/> (08.04.2019).
- Revisorforeningen, Norveç Mali Müşavirler Enstitüsü Resmi İnternet Sitesi, <https://www.revisorforeningen.no/english/the-norwegian-institute-of-public-accountants/>, Erişim: 11.04.2019.
- Svanström, T. and Sundgren, S. (2012) “The Demand for Non – Audit Services and Auditor – Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium – Sized Enterprises”, *International Journal of Auditing*, 16/1: 54-78.
- Şensoy, S. (2006) “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Toprak, Z. (2010), “Türkiye’de Yerel Yönetimler – Yapılanma, Merkez – Yerel Yönetim İlişkileri”, <http://kisi.deu.edu.tr/zerrin.toprak/TURKIYE'DE%20YEREL%20YONETIMLER%20YAPILANMA.pdf>, (29.05.2019).
- Tufan, M. (2012) “Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye’deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Usluer, T. (2016) “İç Denetimin Global Nabzı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak”, *Dünya ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması*, İstanbul: TİDE Yayınları
- Uzun, F. (2007) “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Cilt; 12, Sayı:9: 5-25.