

# İÇ DENETİMDE FARKLI ÜLKE MODELLERİ BU MODELERİN ÜSTÜNLÜK VE ZAYIFLIKLARI İLE ÜLKEMİZİN İÇ DENETİM SİSTEMİYLE KARŞILAŞTIRILMASI\*

\*Bu makale İsmail MALLI tarafından hazırlanan “Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi Ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması” adlı yüksek lisans tezinden faydalanılarak yazılmıştır.

**İsmail MALLI**  
İç Denetçi, YMM,  
Bağımsız Denetçi, Gazi Üniversitesi

**Özet:** Genel olarak uygulanan bir iç denetim modeli bulunmamakla birlikte kurumsal kültürleri, gelenekleri, kapasiteleri ve idare anlayışları gibi yaklaşımlar dikkate alındığında birbirine benzer şekilde iç denetim modelinin uygulandığı ülkeler bulunmaktadır. Temel olarak, Adem-i Merkeziyetçi ve Merkeziyetçi olmak üzere iki farklı modelden bahsetmek mümkündür. Adem-i Merkeziyetçi (Kuzey) modelin uygulandığı İngiltere, Hollanda, Finlandiya gibi ülkelerde idarenin sorumluluğu ön planda olup, hesap verme sorumluluğu üst seviyede uygulanmaktadır. Ayrıca yetkiler genel olarak yerel yönetimlere devredilmiştir. Merkezde bakanlıklar ve diğer kamu idareleri genel standartları belirler ve koordinasyonu sağlarlar. Merkeziyetçi (Güney) Modelin uygulama alanı bulunduğu Fransa, Portekiz, İtalya gibi ülkelerde ise Merkezden yönetimi esas alan bir yapı bulunmaktadır. Bu tarz ülkelerde merkezde bulunan Maliye Bakanlıkları gelirlerin ve giderlerin harcama sonrası denetimlerini gerçekleştirir. Her harcamacı kamu idaresinde genel müfettişler yer almakta olup, bunlar aynı zamanda kendi idarelerinin de iç denetimini yapmaktadırlar.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Denetçi, Kamu Mali Yönetimi, Teftiş, İç Denetim, İç Kontrol, Dış Denetim, Kamu Yönetimi, İç Denetim Standartları.

## 1.GİRİŞ

Son yıllarda yapılan araştırmalar göstermiştir ki ülkelerin yönetim anlayışı üzerinde bir standart bulunmamaktadır. Buna bağlı olarak ülkelerin denetim modelleriyle ilgili olarak da bir bütünlükten bahsetmek mümkün değildir. Ancak kurumsal kültürleri, gelenekleri ve yönetim anlayışları bakımından birbirleriyle yakın olan ülkeler bulunmaktadır.

Uluslararası uygulamalara bakıldığında denetimde; merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi yaklaşım şeklinde iki farklı modelden bahsedilebilir. Avrupa Birliği'nde de, güney (merkeziyetçi) model ve kuzey (adem-i

merkeziyetçi) model adı altında iki tür model uygulandığı görülmektedir. Merkeziyetçi modelde, Maliye Bakanlığının, bütçe hazırlığı ve uygulamasındaki ağırlığının yanı sıra ön mali kontrolleri harcamacı idarelerde bulunan kendi personeli vasıtasıyla yerine getirdiği görülür. Türkiye’de 5018 sayılı Kanun uygulamasından önce harcamacı idarelerde bulunan Maliye Bakanlığı’na bağlı bütçe dairesi başkanları ve saymanlar vasıtasıyla ön mali kontroller gerçekleştiriliyordu. Merkeziyetçi modelde iç denetim, Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan denetim elemanları tarafından yerine getirilir; daha çok ön mali kontrolü yapan birim (ön mali kontrolör vs.) üzerinde yoğunlaşılır ve genellikle yapılan iç denetim faaliyeti mali denetim şeklinde cereyan eder. Adem-i merkeziyetçi modelde ise, kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk tümüyle harcamacı kamu idaresine aittir ve aynı zamanda klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yöneliş söz konusudur. Bu modelde bakanlık üst yöneticisi ile harcama yetkilisinin sorumluluğu ön plana çıkar. İç denetim, kamu idarelerine bağlı iç denetçiler eliyle yürütülür ve kaynakların etkin, iktisadi ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetime ve tüm kontrol sistemine odaklanır. Bunun için de iç denetim, ön mali kontrol süreçleri, sistem, performans ve bilgi sistemlerinin denetimi üzerinde yoğunlaşır (Diamond, 2002: 10).

Merkeziyetçi modelde, mali işlemlerin mevzuata uygunluğu önemli iken, adem-i merkeziyetçi modelde yönetsel sorumluluk öne çıkar. Dolayısıyla, adem-i merkeziyetçi modelde ön mali kontroller bütçe uygulamasının içine monte edilmiştir. Ancak bu modelde, Maliye Bakanlığı standartları belirler ve iç denetimi koordine eder. Merkeziyetçi modelin yönetime karşı siyasi müdahalenin kontrol altına alınmadığı, adem-i merkeziyetçi modelin ise siyasi ve yönetsel sorumluluğun ayrıştığı, yani yönetime karşı siyasi müdahalenin asgari düzeye indiği ülkelerde uygulandığı söylenebilir (Pratley, 2003: 195). Bu modelin yaygın kullanımını İngiltere ve Hollanda’da görmek mümkündür. İngiltere’de, her harcamacı kamu idaresinin üst yöneticisi harcama sorumluluğunu üstlenmektedir. Maliye bakanlığı tarafından yayımlanan standartlara göre iç denetim gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler, üst yöneticiye karşı sorumludur ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye verirler. İç denetim,

kaynakların etkin ve verimli kullanılması, politikalara ve mevzuata uyum, varlıkların korunması, verinin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda güvence sağlar. Hazine kamu idarelerinde yürütülen iç denetimin etkinliğinin sağlanmasından sorumludur. Hollanda da bazı küçük farklarla birlikte benzeri iç denetim sistemine sahiptir. Merkeziyetçi modelde, Maliye Bakanlığı her harcamacı kamu idaresinde yer alan kendi personelinin ön mali kontrolü yoluyla doğrudan her harcama işlemine müdahale eder. Maliye Bakanlığının iç denetçileri, tüm kamu harcama ve gelirlerinin mali denetimini yürütmekten sorumludur ve denetçiler, raporlarını doğrudan Maliye Bakanına sunar. Buna karşılık her harcamacı kamu idaresinin de iç denetçisi vardır. Ancak burada harcamacı kamu idaresinin bağlı ve ilgili kuruluşları, bu idarelerin iç denetçileri tarafından denetlenir. Modelin uygulama alanı bulunduğu ülkeler, Fransa, Portekiz, Lüksemburg ve İspanya’dır (Diamond, 2002: 26-27). Şu anda halen ülkemizde bu model uygulanmaktadır.

Ayrıca bir de karma model denilen, merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi modelin birlikte kullanıldığı ve uygulamasını Almanya’da gördüğümüz model mevcuttur. Almanya’da iç denetçi dış denetim sisteminin bir ajanı gibi görevini yerine getirmektedir. Ülkemizde, Sayıştay la birleşmeden önce Başbakanlığa bağlı olarak görev yapan ve raporlarını doğrudan TBMM’ye sunan Yüksek Denetleme Kurulunun çalışma şekline benzer bir özellik göstermektedir. (OECD, 2004: 246).

Doğal olarak her iki modelin kendine göre yararlı ve sakıncalı yanları vardır. Merkeziyetçi modelin yararlı yönleri, iç denetim sisteminin Maliye Bakanlığı eliyle yürütülmesi halinde iç denetim faaliyetinin tek elden daha iyi yürütüleceği, belirlenen ilke ve standartlara, bakanlığa bağlı iç denetçiler eliyle daha kolay uyulacağı ve harcamacı kamu idarelerine bağlı olmayan iç denetçilerin bağımsızlığının daha kolay sağlanacağı şeklinde özetlenebilir. Merkeziyetçi modelin sakıncalı yanları ise, sorumluluk Maliye Bakanlığı ve kamu idaresi arasında bölüneceği için kontrol sisteminin hesap verebilirliğini zedeleyecek, iç denetimin etkinliğini azaltacak ve iç denetçiler, ilgili idareler tarafından Maliye Bakanlığının birer ajanı gibi görüleceği için yakın işbirliği gerçekleşmeyecektir. Bütün bunların sonunda merkeziyetçi modelde, kamu idareleri mali yönetim sorumluluğunu kendi sorumluluk alanı

içinde görmeyecekler; bir anlamda ülkemizde 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde görüldüğü gibi, kendilerinin “mali yönetim sisteminin gerçek sahibi” olmadıklarını düşüneceklerdir (Kesik, 2005:106).

Ayrıca bu ülkelerin dışında, yönetim anlayışlarına bağlı olarak iç denetim modellerinin farklı şekillerde uygulanmasının görüldüğü ülkeler de bulunmaktadır.

## 2. İÇ DENETİM MODELLERİ

Genel olarak Kuzey Modeli denilen Adem-i Merkeziyetçi Model ile Güney Modeli denilen Merkeziyetçi Model olmak üzere iki tür modelden bahsetmek mümkündür. Ayrıca iç denetim fonksiyonlarının birleşmesi neticesinde oluşan bir karma model şeklide bulunmaktadır. Bu temel olarak uygulanan iç denetim modellerinin yanında Afrika Ülkelerinde, Kuzey Amerika Ülkelerinde, Latin Amerika Ülkelerinde, eski Sovyet Bloğu Ülkelerinde ve Uzak doğu Ülkelerinde de yürütülen ancak geleneksel uygulama halini almamış modeller de bulunmaktadır.

### 2.1. Kuzey (Anglo Sakson) Modeli – Adem-i Merkeziyetçi Model

İngiltere'nin öncü olarak bulunduğu bu modelin temelini yönetim sorumluluğu ilkesi oluşturmaktadır. Buna göre hesap verme sorumluluğu sadece kişisel olarak değil kurumsal seviyede de gerçekleştirilmiş bulunmaktadır. Bu model de kamu idarelerinin büyük kısmı kendi tüzel kişilikleri vardır ve kendi bütçelerini oluşturmaktadırlar. Ayrıca bu modelin dikkat çekici olan bir diğer hususu da yetkilerin yerel yönetimlere devredilmiş olmasıdır. Merkezde bakanlıklar ve diğer kamu idareleri genel standartları belirler ve koordinasyonu sağlarlar.

#### 2.1.1. İngiltere

İngiltere'de Meclis, kamu harcamalarının kontrolünün merkezinde bulunmaktadır. Vergileri belirlemekte, Hükümetin harcama planlarına izin vermektedir. Meclis, Ulusal Denetim Ofisinin de yardımıyla kamu mali yönetimini yakından takip etmektedir. İngiltere Hazinesi ise, Meclise iletilecek harcama planlarını koordine etmek ve harcamaların kontrolünü sağlamakla sorumludur. Hazine, kamu harcamalarını onaylama görevini

üstlenen merciidir ve bu görevini bakanlıkları kontrol etmek amacıyla oluşturduğu bir sistemle yerine getirmektedir. Hazine, bakanlıkların harcama yetkilerini kullanım biçimlerinin denetimi ve kontrolü ile sorumludur. İngiltere'de bakanlıklar, kendilerine tahsis edilen kaynakların kullanımı ile ilgili olarak hesap verme sorumluluğu taşımaktadırlar. İngiltere, kamu harcamaları için hesap verilebilirlik müessesesini oluşturmayı “Mali Görevli” unvanı taşıyan memurlarının üzerine kurulu bir sistemle gerçekleştirmektedir. Mali Görevlilerin sorumlulukları Hazine tarafından belirlenmektedir. Mali Görevlilerin bulunduğu bu sistemde işler Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Bağımsız Danışma ve Denetim Kuruluşları tarafından yürütülmektedir. Bir bakanlıktaki en kıdemli daimi memur Bakanlık Mali Görevlisi olarak atanmaktadır. Bakanlık Mali Görevlisi; kamu harcamalarının mevzuata uygunluk, yerindelik ve performans denetimini yapan bir meclis komitesine hesap vermekle yükümlüdür ve bakanlığa tahsis edilmiş kamu kaynaklarının güvenliğini sağlamak için iç denetim fonksiyonunu da içeren uygun bir iç kontrol sistemi oluşturmalıdır. Kamu İç Denetim Rehberinde belirlenmiş hedefler, standartlar ve uygulama ile uyumlu olacak şekilde iç denetimi düzenleme görevi Bakanlık Mali Görevlilerine verilmiştir. Kamu harcamalarının hesabının verilmesinde denetçiler anahtar role sahiptir. Kamu İç Denetim Rehberindeki standartlarla uyum sağlamak kadar iç denetimin kalitesini ve etkinliğini sağlamak da her kamu bakanlığının görevidir. Hazine, iç denetim standartlarının kabul edilebilir İngiltere ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyum içinde olmasını ve kamu iç denetçilerinin bu standartlara genel olarak uymasını sağlamakla sorumludur. Hazedeki “Denetim Politika ve Önerileri Grubu», standartların yorumlanmasıyla ve içerdiği prensiplerle ilgili konularda öneriler sunarak iç denetimlerin yüksek kalitede gerçekleştirilmesini teşvik etmektedir. İngiltere'de kamu sektörü iç denetiminin temel hedefi, Bakanlık Mali Görevlilerinin, oluşturmakla görevli oldukları iç kontrol sistemleri ile ilgili güvenceye sahip olmalarını sağlamaktır. İç denetim, bakanlıklarda, iç denetim birimleri tarafından yerine getirilmektedir. İç denetim birimi başkanı, Bakanlık Mali Görevlisine karşı sorumludur ve genellikle Mali Görevliye bir Bas Mali Yetkili ve Denetim Komitesi aracılığıyla rapor vermektedir. İç denetim birimi başkanının her koşulda Bakanlık Mali Görevlisine doğrudan erişebilme hakkı bulunmaktadır (Günerdem, 2004:18).

Son yıllarda ülkede yapılan iç denetim, performans denetimi ve değerlendirmesini de kapsamına almaya başlamıştır. Ülkede ayrıca, yerel yönetimler için; görevleri hesapların doğruluğu ve yasallığı hakkında rapor vermek, iç denetim ile mali denetimin yetersizliğini gözden geçirmek, iç denetimin etkinliğini incelemek, performans denetimini sağlamak için gerekli genel düzenlemeleri gözden geçirmek olan dış denetçiler bulunmaktadır. Bakanlıkça atanan dış denetçiler, denetimleri ile ilgili sonuçları yasama organının temsilcilerine rapor eder. Dış denetçi raporlarında, hesapların, harcamaların yasa hükümlerine uygun yapıp yapılmadığını, gelirlerin yasalara göre elde edilmesini, gerekli muhasebe kurallarına uyulup uyulmadığını, yönetimin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığını açıklığa kavuşturmaya çalışırlar (CDLR, 1995:97).

### 2.1.2. Hollanda

Hollanda, bakanlıkların yönetim kontrolünden sorumlu olduğu ve parlamentoya yıllık rapor sunduğu klasik “kuzey” modelini benimsemiştir. İç denetçiler, Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilmekte ve esas itibarıyla mali denetimi yerine getirmektedirler. İç denetçiler, bölgesel ve belediye seviyesinde de denetim yapmakta ve dış denetçiler, iç denetçilerin raporlarından yararlanmaktadır (Uzun, 2007:6).

Kuzey modelinin uygulandığı ülkelerde, her bir harcamacı Bakanlık kendi bütçesine ait harcamalardan tamamen kendisi sorumlu olup, bu harcamalara ilişkin kontrolleri ve gereken önlemleri, kendine ait yönetim kontrolleri (iç kontrol) sistemleriyle gerçekleştirmektedir. Bu yönetim kontrolünün denetimi ise harcama sonrası denetim olan iç denetim yoluyla gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığının iç denetim birimi, kendi bakanlığının yönetim kontrolü sistemlerini denetlemenin yanı sıra, diğer bakanlıkların iç denetim birimlerinin koordinasyonunu ve bunlara rehberlik hizmeti sağlar. Her bir bakanlığın veya teşkilatın en üst yöneticisi, uygulamaya ilişkin yetkilerini devredebilmekle beraber kurumunun yönetim kontrolünden kendisi sorumludur (Arcagök ve Yörük, 2004:4).

### 2.1.3. Finlandiya

Finlandiya’da uygulanmakta olan iç kontrol ve mali yönetim yapısı ile uygulama prensipleri Kuzey

Avrupa’nın tipik mali yönetim ve kontrol sistemidir. Bu mali yönetim ve kontrol sistemi uzun bir süreç içinde gelişmiştir. İskandinav geleneğinin sonucu olarak bu sistem kamu idarelerinin otonom olarak hareket edebildikleri adem-i merkezîyetçi bir yönetim ve kontrol sistemidir. Genel prensip olarak kontroller yönetim sürecine entegre olmuştur. Merkezi yönetim 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 Maliye Bakanlığı sorumludur. Hükümetin mali kontrol fonksiyonu Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan “hükümet kontrolörleri” tarafından yürütülmektedir. Bununla birlikte hükümet kontrolörleri bakanlar kuruluna karşı sorumludur. Kamu idare ve kurumları iç kontrol, performans denetimi ve mali raporlama konularında yönetim sorumluluğu ilkesine göre hareket ederler. Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı istisna olmak üzere her bakanlıkta iç denetim birimleri bulunmaktadır. Başbakanlık ve Maliye Bakanlığında ise iç denetim birimi bulunmamaktadır. İç denetimin amacı iç kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilmesi ve yönetim tarafından belirlenen iç denetim faaliyetinin yürütülmesidir. İç denetim fonksiyonunun yapısı, kurum içindeki pozisyonu ve iç denetim faaliyetine ilişkin prosedürler her bir kamu idaresi tarafından kendi ihtiyaçlarına göre belirlenir. Merkezi Yönetim Bütçe Kararnamesinde 2004 yılında yapılan bir değişiklikle Maliye Bakanlığında bağlı İç Kontrol ve Risk Yönetimi Konseyi oluşturulmuştur. Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevleri bu Konsey Tarafından yürütülmektedir (Çıplak, 2009:153).

### 2.1.4. İrlanda

Anglo Sakson yani kuzey yaklaşımı yönetim geleneğine sahip olan İrlanda’da denetim parlamento tarafından yapılan denetim, parlamento adına kamu gelir ve giderleri bir hesap mahkemesi olarak denetleyen Sayıştay, yolsuzluk denetimlerini yerine getiren yüksek mahkeme statüsünde bulunan Soruşturma Komisyonları bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bütün kamu kurumlarında denetimle ilgili genel kurallar rehberi hazırlamak, kurumlar bu genel ilkelere göre iç denetim birimlerini oluşturmakla yükümlüdürler. Denetim sisteminin kurulması ve gereken şekilde çalışıp çalış-

madığı Maliye Bakanlığının sorumluluğundadır. Maliye Bakanlığı denetçinin yönetimde tespit ettiği yanlış veya eksik uygulamaların yöneticiye bildirilerek gereken önlemlerin alınmasını sağlayacak sistemi kurmakla yükümlü bulunmaktadır (Balta, 2006:55,56).

### 2.1.5. Estonya

Maliye Bakanlığı hükümet tarafından devlet sektöründe iç kontrol ve iç denetim alanlarında temel bakanlık olarak görevlendirilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın Mali Kontrol departmanı (FCD) devletin iç denetçisi gibi hareket etmektedir. Devlet bütçelerinin ve dış fonların kullanımını izlemekte, iç kontrol sistemi uygulamalarını, devlet kurumları içerisindeki iç denetim organizasyonunu koordine etmekte, incelemekte ve yenilikler öne sürmektedir. Estonya'da Maliye Bakanlığının özel sorumlulukları düzenlenmiştir. Bakanlık kurumların organizasyonlarını, iç denetçilerin eğitimini destekler. Maliye Bakanlığı iç kontrol sistemlerini ve iç denetim organizasyonlarını analiz etmek için kurumları ve güç otoritelerini **denetler** Bu fonksiyonu yerine getirirken kurumun iç denetçisine ilişkin mevcut yönetmelikte belirtilen ilkelere uyar (Koçdemir, 2012).

### 2.1.6. Polonya

İç denetim, mali yönetim ve kontrolün koordinasyonunda Maliye Bakanlığı sorumludur. Bu sorumluluğunu genel iç denetçi ve bakanlıkta oluşturulan ilgili birim vasıtasıyla gerçekleştirmektedir. İç denetim, mali, sistem ve performans denetimi yapmaktadır. İç denetim görevini ifa ederken daha önce yapılmış olan **denetim** ve **teftiş** sonuçlarını da dikkate alır. Yani iç denetim dışında diğer denetimlerin varlığı da sürdürülmektedir (Koçdemir, 2012).

### 2.1.7. Slovenya

Slovenya ise gerek iç denetim uygulaması bakımından ve gerekse bütçe teftişi bakımından çok farklı özellikler ihtiva eder. İç denetçiler Devlet İç Denetçisi (*Government Internal Auditor*) ya da Sertifikalı Devlet İç Denetçisi (*Certified Government Internal Auditor*) unvanlarını almaktadırlar. İç denetim birimi olarak iç denetim servislerinden söz edilebilir.

İç denetim servisleri şu şekilde sınıflandırılabilir;

- Bütçeleri belli miktarı aşan harcama merkezlerinin iç denetim faaliyetleri kendi iç denetim servislerince yürütülmektedir (*Own Internal Audit Services*).
- Birden fazla harcama merkezi ortak bir iç denetim servisi de organize edebilmektedir (*Joint Internal Audit Services*).
- Harcamacı birimler akredite edilmiş özel şirketlere de iç denetimlerini yaptırabilmektedirler.
- Maliye Bakanlığı içerisindeki Bütçe Gözetim Servisi de (Budget Supervisory Service at the Ministry of Finance) harcamacı birimlere iç denetim sağlayabilmektedir.

Bu ülkede iç denetim sistemi kontrol faaliyetlerinde de araç olarak kullanılabilir.

Öte yandan bu ülkede bütçenin teftişi ile ilgili özel düzenlemeler de bulunmaktadır. Bütçenin teftiş kontrolleri (*Inspection control*) Maliyeden sorumlu bakanın özel yetkilendirmesiyle bütçe müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bütçe müfettişleri Maliye Bakanlığına karşı sorumludurlar. Bütçe müfettişleri görevlerini resmi gizlilik prensipleri içerisinde yürütürler. Bütçe teftişlerinin sonuçlarına ilişkin bulgular, sonuçlar ve kararlar Maliye Bakanlığınca Sayıştay'a ve Hükümet'e gönderilir. Hükümet ise 6 ayda bir Ulusal Meclise raporlama yapar.

Teftiş bütçe müfettişinin aşağıdaki hususları yapmaya hakkı vardır;

- Kanuna ya da yönetmeliğe uygunluk için emir çıkartmak,
- Gerekli önlemlerin alınmasına ilişkin olarak yetkili makama yaptığı tavsiyeleri raporuna eklemek,
- Kanuna uygun şekilde, söz konusu suç için kuruma adli kovuşturma önerisinde bulunmak,
- Resen cezai takibat açılacak cürüm için yetkili makamlara suç duyurusunda bulunmak (Koçdemir, 2012).

### 2.1.8. Norveç

Norveç'te denetçiler denetim süreci boyunca kendi çalışmalarının kalitesini güvence altına almaktan tek

başlarına sorumludur. Denetçiler, denetim görevlerini yönergeler 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. Norveç Sayıştay Denetim Standartlarının uygulanmasını temin için çıkarılan Denetim Rehberine göre, kalite güvencesinin temel amacı yapılmakta olan işin yeterince kaliteli olmasını sağlamaktır. Bütün denetimler, Sayıştay'daki en iyi denetim uygulamalarına uygun bir şekilde yürütülmelidir. Temel amaç denetimlerin tüm mesleki standartlara uygun olarak yapılması, etkin ve verimli olmasıdır. Bu nedenlerle denetimlerin planlanması, icrası, raporlanması ve dokümanite edilmesiyle ilgili olarak katı kurallar konulmuştur. Denetçilerin çalışma kâğıtları gerçekleri içeren, kısa, yapıcı ve öze ilişkin olmalıdır. Denetçiler yaptıkları her işten ötürü kişisel sorumluluk taşırlar. Sayıştaydaki birim ve bölümlerde fiili denetim sürecinin gözetimi gibi, raporların ve diğer işlerin gözetimi de bir yönetim görevidir. Bu amaçla denetçilerle birim veya bölüm yönetimleri sürekli olarak iş birliği içerisinde olmalıdırlar. Bu da yönetimin denetim sürecini bilmesini ve denetim görevlerinin planlanmasına aktif olarak katılmasını gerektirir (Gören ve diğerleri, 2003:57-58).

## 2.2. Güney (Üç Taraflı Kontrol Modeli) – Merkeziyetçi Model

Bu modelin yaygın olarak kullanıldığı ülkelerin başında Fransa gelmektedir. Temel anlayış, harcama öncesi mali kontrollerin kurumların bünyelerinde yer alan iç denetçiler tarafından değil de ayrı bir birim tarafından yapılmasıdır. Ülkelerin Maliye Bakanlıkları gelirlerin ve giderlerin harcama sonrası denetimlerini de gerçekleştirir. Her harcamacı kamu idaresinde genel müfettişler de yer almaktadır. Bunlar aynı zamanda kendi idarelerinin de iç denetimini yapmaktadırlar.

### 2.2.1. Fransa

Türkiye'nin idari sistem olarak örgütlenmesinde esas aldığı Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa'da iç denetim Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin (MAEC) sorumluluğu altında yürütülmektedir. Ulusal düzeydeki

denetim faaliyetleri, Ulusal Denetim Komitesinin yardımı ile Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından programlanmakta ve gözetilmektedir. Yapılmakta olan denetim faaliyetleri Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin (M.A.E.C.) sorumluluğunda olup, bazı ulusal konular ise Bölgesel Eğitim Kontrol Dairesi (M.R.F.C.) ve yerel denetçiler sorumluluğu altındadır. Ayrıca birkaç Bakanlığı kapsayacak şekilde gerçekleştirilecek denetimlerde Bakanlıklar arası denetim programlama komitesi toplanmaktadır. Komite üyeleri ilgili bakanlardan oluşmakta ve komitenin başkanlığını da Maliye Bakanı yapmaktadır. MAEC ile bağlantı kurulması için Muhasebat Genel Müdürü de bu komitenin içerisinde yer alır. Bu komitenin başlıca görevi ortaklaşa yapılan denetim programlarının düzenlenmesi ve izlenmesi görevini yürütmektir (Uzun, 2007:6).

Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer Bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt "iç denetçi" kadro ve unvanı bulunmamaktadır. İç denetimin bir misyon olup bu fonksiyonu "müfettiş" (Inspecteur Principaux Auditeurs (IP) ve Inspecteur Auditeurs (IA) unvanlı denetçiler yerine getirmektedirler. Her kamu kurumundaki muhasebe ve finans işlemlerinin denetimi, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı'na bağlı Inspecteur Auditeurs unvanlı denetim elemanlarınca yürütülmektedir. İç denetim kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans ile ilgili faaliyetleri kapsamında yapılmaktadır. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve bazı diğer Bakanlıklarda genel müfettiş unvanlı teftiş kurullarına bağlı müfettişler çalışmakta ve bunların görev alanı bir bütün olarak kurumun faaliyetlerini, idari iş ve işlemlerin denetimi ile mali işlemlerin denetimini kapsamaktadır (Uzun, 2007:7).

### 2.2.2. Portekiz

İç denetimin merkezi olarak yapılandırıldığı örnek ülkelerden birisi Portekiz'de uygulanan sistemdir. Portekiz'de uygulanan iç denetim güney Avrupa ülkelerinde uygulanan modelinin bir örneğidir. Söz konusu ülke örneğinde, bütçe tüm ilgili bakanlıkların katılımıyla Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde hazırlanır. Bu süreçte bütçe öncelikleri yasal yükümlülükler, yatırım ve kalkınma politikaları çerçevesinde Maliye Bakanlığına bağlı Bütçe Genel Müdürlüğü tarafından belirlenir.

Aynı kurum bütçe uygulamalarının tüm kurumlar bazında kontrolünden, devlet hesaplarının oluşturulmasından ve parlamento onayına ve Sayıştay'ın denetimine sunulmasından sorumludur. Buna göre Portekiz'de mali kontrol sistemi iç ve dış kontrolden oluşmakta; dış kontrol politik düzeyde ulusal mecliste, yargısal düzeyde Sayıştay'da gerçekleştirilirken; Maliye Bakanına bağlı "Maliye Genel Teftişi" adında bir birime sahiptir. Bu birim, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumludur. Bununla birlikte diğer Bakanlıklar nezdinde faaliyet gösteren ve ilgili olduğu kuruma verilen kaynakların kullanımında etkin bir mali kontrolü sağlamak üzere iç denetim birimleri bulunmaktadır (Calderia, 1997:85).

### 2.2.3. İtalya

İtalya'da ise, her kurum ve kuruluşun idari teftiş ve soruşturmasını yürüten İç Denetim Müfettişleri bulunmaktadır. İç denetim müfettişleri her bakanlık veya kuruluşta hiyerarşik yapı içinde farklı birimler şeklinde görev yapmakta, disiplin veya cezai fiil ve işlemleri tespit amacı taşıyan idari soruşturma yapmakla görevli kişilerdir. Ayrıca Ekonomi ve Maliye Bakanlığına hiyerarşik örgütlenme dışında bağlı olarak kurulmuş; teftiş inceleme ve kanuna uygunluk denetimi yapan merkezde Mali Denetim Birimi ve Merkezi Vergi Denetim Birimi olmak üzere iki grupta çalışan Kamu Mali Denetim Birimi bulunmaktadır. Bunların dışında, parlamento adına soruşturma ve inceleme yapmakla görevli Savcılık, bir hesap mahkemesi olarak Sayıştay bulunmaktadır (Balta, 2006:55-56).

### 2.2.4. İspanya

İspanya'da Ekonomi ve Maliye Bakanlığı içinde örgütlenmiş olan Kamu Kurumlar Arası Yönetim Birimi merkezi hükümetin bütün mali işlemlerini denetlemekle yetkili kılınmıştır. Mali denetim dışında Kamu Yönetimi Bakanlığı içinde her bakanlığın teftiş, denetim ve inceleme programlarını hazırlayan Kamu Yönetimi Genel Teftiş Kurumu bulunmaktadır (Balta, 2006:56).

### 2.2.5. Malta

Malta'da merkezi uyumlaştırma birimi 2000 yılında kurulmuştur. Bu birim Maliye Bakanlığı'na mali yönetim

ve kontrol sistemleri ile ilgili tavsiyelerde bulunur. Bu birim mali araştırmaların yanı sıra tüm kamu sektörü için merkezi iç denetim ifa eder (*Internal Audit and Investigations Directorate*). Dolayısıyla bu ülkede iç denetim merkezileştirilmiş bir yapı arz etmektedir. 2003 yılında İç Denetim ve Mali Soruşturmalar Kanunu çıkarılmıştır (*Internal Audit and Financial Investigations Act. Act No. VI of 2003*). Bu Kanunda mali araştırma ve iç denetimin tanımları yapılmıştır. Mali araştırma, kamu çalışanlarının kanuna aykırı fiilleri (*corruption*, yolsuzluk, suistimal) de dâhil olmak üzere, düzensizlikler ve şüpheli yolsuzluk vakaları ile ilgili tüm durumların detaylı şekilde incelenmesi ve bu bağlamda kayıtların ve/veya bilgilerin edinilmesi, ilgili değerlendirmelerin analizlerin ve tavsiyelerin yürütülmesi anlamına gelir. İç denetim ise iç denetimin uluslararası tanımına uygun düzenlenmiştir. İç denetim, denetlenen kuruma risk yönetiminin, kontrolünün ve yönetim süreçlerinin geliştirilmesi için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek hedeflerine ulaşmasını sağlamada yardımcı olarak denetlenenin çalışmalarına değer kazandırmak ve bu çalışmaları geliştirmek amacıyla tasarlanan bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir (Koçdemir, 2012).

### 2.3. Karma Model

İç denetim fonksiyonlarının birleştirilmesi neticesinde oluşturulmuş modellerin uygulandığı ülkeler de bulunmaktadır. Örnek olarak Almanya ve İsveç te uygulanan iç denetim modelleri gibi.

#### 2.3.1. Almanya

Bu modelde; iç denetim kamu kuruluşlarının kontrol sistemlerinin bir parçası olmak yerine dış denetimin parçası olarak görülür. İç denetim elemanlarının kadroları çalıştıkları kuruluşta bulunmasına rağmen, Federal Denetim Mahkemesinin (Sayıştay) gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesiyle denetim yapar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunar. Bu modelde geleneksel iç denetim rolünden ziyade harcama öncesi ön denetim rolü ifa edilir (Kaarslan, 2006:289).

#### 2.3.2. İsveç

İsveç'te denetim iki şekilde yürütülmektedir. Bunlardan birincisi Ulusal Denetim Ofisi, ikincisi ise Parla-

mento Denetçileridir. Parlamento Denetçileri devletin faaliyetlerini Parlamento adına denetlemekle görevlidirler. Diğer OECD Ülkelerinin aksine Parlamento Denetçileri, Parlamento üyeleridir. Parlamento Denetçileri tüm hükümet faaliyetlerini ve devletin faaliyetlerinde kararlarıyla etki sahibi olduğu tüm şirketleri denetleme hakkına sahiptir. Söz konusu denetçiler genelde, performans denetimine ağırlık vermektedirler. Denetlenecek konuların seçiminde serbesttirler. Bazen Parlamento'nun ilgili komitelerinden gelen tavsiyeler üzerine de denetleme yaparlar. Denetim sonuçları üzerine hazırlanan raporlar, Parlamento'ya yazılı teklifler şeklinde olmaktadır. Daha sonra bu raporlar Parlamento herhangi bir işlem yapmadan önce ilgili parlamento komiteleri tarafından incelenmektedir.

Ulusal Denetim Ofisi, Devletin denetleme kurumdur. 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. UDO hangi denetimlerin yapılacağını kendisi seçer. UDO ayrıca, devletin belirleyici etkisi olduğu her tröst şirketinde ve birçok kamusal teşebbüste denetim yetkisine sahiptir. Diğer ülkelerden farklı olarak UDO Parlamento'ya karşı sorumlu olarak çalışması yerine Maliye Bakanlığı'nın altında merkezi hükümete bağlı olarak çalışmaktadır. Bununla beraber gerek konuların seçiminde gerekse de raporlama konusunda tam bir bağımsızlığa sahiptir. Başkan Kabine tarafından 6 yıllığına atanmaktadır. 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. UDO'nin yapmış olduğu değerlendirmeler bütçe süreci tartışmalarının önemli bir kısmını teşkil etmekte ve ayrıca hükümetin Parlamento'ya sunduğu bütçe tasarısında hem özet olarak hem de ilgili kurum hakkında yapmış olduğu tavsiyeler olarak yer almaktadır (Şensoy, 2006:204-205).

## 2.4. Afrika Ülkelerinde İç Denetim

Afrika ülkelerinde uygulanan iç denetim sistemi; Anglofon Afrika Ülkelerinde uygulanan ve Frankofon Afrika Ülkelerinde uygulanan olmak üzere temelde ikiye ayrılırlar. Anglofon Afrika Ülkelerinin iç denetim sisteminin kaynağını İngiltere oluştururken, Frankofon Afrika Ülkelerinin iç denetim sisteminin dayanağı ise Fransadır.

### 2.4.1. Anglofon Afrika Ülkelerinde İç Denetim

Anglofon ülke sistemlerinin orijini olan Birleşik Krallık, temel olarak iç denetimi merkezi olmaktan çıkmıştır. İç denetçiler faaliyette buldukları kamu idaresi tarafından istihdam edilirler. İç denetim, kamu idaresinin yönetim sistemleri ve verimlilik konuları üzerinde yoğunlaşmıştır. İç denetim için gerekli mesleki standartlar ve kurallar, merkezi olarak Hazine tarafından oluşturulmuştur. Merkezi Yönetimin rehberliği çerçevesinde olmuş olsa da, Birleşik Krallıktaki mevcut merkezi olmayan iç denetim sistemi, Anglofon Afrika Ülkeleri'nin bağımsız olmalarından bu yana zaman içerisinde tekâmül kaydetmiştir. Ancak, bu ülkelerin tamamı, iç denetim düzenlemelerinde bir parça serbestiyete izin veren batı tarzı Devlet modelini miras olarak almışlardır (Gürkan, 2009:80).

İç denetim, merkezi yönetimin temel bir aracı olarak bu sistemde yer almıştır. Bu yaklaşım, merkezi bir iç denetim sistemini benimsemiş olan birçok Anglofon Afrika ülkesinde yaygındır. Kenya, Uganda ve Malavi, bu grup içerisinde sınıflandırılabilir. Maliye Bakanlığı, merkezi olarak yönetilen bir iç denetçiler kadrosundan oluşan bir iç denetim ofisine sahiptir. Burada görev yapan iç denetçiler, icracı kamu idareleri nezdinde görevlendirilirler, fakat personelin çalışma yönetimi Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilir. İç denetim raporu, icracı kamu idaresine ve Maliye Bakanlığı'na verilir. Örneğin, Kenya'da, iç denetçiler, doğrudan Maliye Bakanlığı'ndaki Genel İç Denetçi Ofisi'ne rapor ederler. Raporun bir örneğini de ilgili kamu idaresine verirler. Buradaki iç denetçiler, Genel İç Denetçi Ofisi tarafından belirlenen çalışma programları sahiptirler ve bu Ofis'in bütçesinden finanse edilirler. Nijerya Federal Devletinde ise iç denetçiler, Federasyon'un Muhasebat Genel Ofisi altında, aynı servisin muhasebe yetkilileri olarak farklı icracı kamu



idarelerinde görevlendirilmektedirler. Son yıllarda, bu işi denetlemek üzere, merkezi bir teftiş birimi, Muhasebat Genel Ofisi'nde oluşturulmuştur. Bu sistemde, iç denetim, muhasebe yetkilisine hizmet sağlayan ve onun yönetim takımının parçası olarak doğrudan ona rapor veren ve sadece Maliye Bakanlığı'na bunun kopyasını sunan bir birim şeklinde oluşturulmuştur. Örneğin Güney Afrika ve Gana'da, iç denetçiler, her bir kamu idaresi tarafından atanırlar ve yönetilirler. İç denetçiler üzerinde Maliye Bakanlığı'nın merkezi bir rehberliği veya kontrolü yoktur (Gürkan, 2009:81-82).

#### 2.4.2. Frankofon Afrika Ülkelerinde İç Denetim

Frankofon ülke sistemlerinin dayanağı olan Fransa, iç denetim işlevini daha çok merkezileştirmiştir. Maliye Bakanlığının iç denetçisi olan Genel Maliye Müfettişi, sadece Maliye Bakanlığının değil, aynı zamanda devlet tanımı içerisine giren tüm daire ve idarelerin denetimini yapar. Ancak, göreceli olarak çoğu icracı bakanlık, bakanlık yönetimi tarafından yönetilen ve buraya rapor sunan kendi iç denetçilerine sahiptirler. İç denetim işlevi, iç denetimlerin doğru bir şekilde yerine getirildiğini kontrol eden Sayıştay ile merkezi olarak yönetilen bir kadro olan "kamu muhasebe yetkilileri" tarafından yerine getirilir. Aynı zamanda, genel müfettişlikler, önemli bir gözetim işlevini ifa ederler. Doğrudan Maliye Bakanlığına rapor sunan Genel Maliye Müfettişi, kamu fonu alan her kuruluşu kapsayan ve uygunluk denetiminin yanı sıra bundan daha geniş bir gözetim işlevi yapma yetkisine sahiptir. Buna ek olarak, diğer özel bakanlıkları veya hususi faaliyetleri kapsayan 21 tane daha Genel Müfettişlik vardır. Genel Maliye Müfettişliği gibi, bunlar da özel çalışma ve araştırmaların yanında genel gözetim ve teftiş rolüne sahiptir.

Bunun yanında, her bakanlık, bir denetim öncesi görevi yerine getiren bir mali kontrolöre sahiptir. Mali sonuçları olan hiçbir yönetsel taahhüt, Mali Kontrolörün onayı veya vizesi olmadan yerine getirilemez. Bazı bakanlıklar, soruşturmaya ilişkin bir işlev ifa eden iç denetim organlarından daha fazla güce sahip olmalarına rağmen, iç denetimin rolü, Maliye Bakanlığının icracı bakanlıklarda bütçenin uygulanmasını kontrol etmek üzere mali kontrolör görevlendirmesinden dolayı kesintiye uğramıştır (Şensoy, 2006:208).

#### 2.5. Kuzey Amerika Ülkelerinde İç Denetim

Bu bölümde A.B.D ve Kanada iç denetim sistemi genel olarak açıklanacaktır. A.B.D'de iç denetim 1950 yılında özel sektörden uyarlanmış olup iç denetim birimlerinin başında bir Genel Müfettiş yer almaktadır. Kanada'da ise iç denetim birimleri 1966 kurulmaya başlanmış ve kamu kaynaklarının etkin ve yasalara uygun kullanılması hedeflenmiştir.

##### 2.5.1. A.B.D

ABD'de Genel Denetim Ofisi (Sayıştay) Kongre tarafından kuruluşların performans denetimini yapmak üzere dış denetimden sorumlu olarak görevlendirilir. İç Denetim, bu modelde özel sektörden ilk defa 1950 yılında uyarlanmıştır. İç denetim yönetim ve finans bölümlerinden bağımsız olarak üst yöneticiye bağlı olarak yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak şekilde yapılandırılmıştır. 1978 yılında Genel Müfettiş Kanunu (Inspector General Act) çıkarılarak bu model biraz değiştirilmiştir. Her kamu kuruluşunun iç denetim biriminin başında yer almak üzere Genel Müfettiş (IG) oluşturulmuştur. Genel müfettiş doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlı ve diğer bölümlerden ayrı olup ona rapor sunar ve Kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi verir. Kuruluşun başındaki yöneticinin Genel Müfettişin gerekli göreceği herhangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kuruluşun başındaki kişiye verir, bu yönetici kendi yorumlarını ekleyerek 30 gün içinde bu raporu Kongre'ye sunar. Bu yaklaşımla, iç denetimin yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden ademi merkezîyetçi görüş ile raporların kongreye sunulması yoluyla, dolaylı yoldan dış denetim sorumluluğunu birleştirilmektedir (Karaarslan, 2006:289).

A.B.D'de genel kabul görmüş denetim standartları dikkate alınarak denetçi bağımsızlığının sağlanmasına öncülük eden, etkinlik ve verimliliğe dayanan çağdaş bir denetim sistemi mevcuttur. Denetim işlevi bağımsız olarak çalışan ve görevini kariyer olarak yürüten meslek elemanlarınca yerine getirilmektedir. Denetim birimleri çoğunlukla özerk bir yapıda, denetçi bağımsızlığı korunarak görev yapmakta, denetim birimleri arasında koordinasyon, saptanmış olan merkezi denetim birimi tarafından sağlanmaktadır. Dünya'da

uygulanan mevcut iç denetim standartlarının en üst düzeyde uygulandığı ülkedir (Çıplak, 2009:154).

### 2.5.2. Kanada

Kanada’da iç denetim sisteminin dış denetime ila ve olarak idarelerde kurulması 1962 yılında Kraliyet Komisyonunun Kamu İdari Yapısı konulu raporuyla gündeme gelmiştir. Hazine Bakanlığı adem-i merkezi bir yapı olarak kamu kaynaklarının etkin ve yasalara uygun olarak kullanılmasını idarelerde denetleyecek iç denetim birimleri kurulmasına 1966 da rehberlik etmeye başlamış ve 1972 yılında her kuruluşun iç denetim birimi kurmasını zorunlu hale getirmiştir (Karaarslan, 2006:289).

### 2.6. Latin Amerika Ülkelerinde İç Denetim

Latin Amerika Ülkelerinde önceleri, merkezi yönetim adına devlet muhasebesi kayıtlarının güvenilirliğini sağlamak üzere güçlü bir yapıya sahip “Genel Kontrolör” kurumu geliştirilmiştir. Kamu idareleri nezdinde görev yapan muhasebe yetkilisi, harcama birimlerinin gerçekleştirdiği işlemlerin yasallığı ve muhasebe kayıt düzeninin doğruluğunun teyit edilmesi için tutulan muhasebe kayıtları genel kontrolöre sunuyordu. Bu sistemde genel kontrolör, iç denetimi de içeren merkezi hükümet harcamalarının birincil kontrol sorumluluğunu üstlenmişti. Genel kontrolörlük sistemi, finansal raporların hazırlanması ve kamu muhasebesi dâhil mali bilgilerin merkezileştirilmesini sağlayan güçlü bir yapıyı temsil etmekteydi. Kontrolörlük sistemi güvenilir muhasebe, varlıkların konsolidasyonu ve teyidinden sorumluydu. Bu sistemde, Kontrolörlük, bir taraftan parlamentoya rapor verirken başka bir taraftan denetlediği kurumların muhasebesini hazırlamaktı. Bu kontrolörlük sistemi merkez hükümet harcamalarının icrasını dışarıdan ve içerden kontrol eden yasamanın yardımcı organı olarak ikili bir pozisyona sahipti.

Venezüella’da 1983 sonrasında hazırlanan “mali reform komisyonu raporu” 1995 yılında hayata geçirilen “yapısal değişim yasasıyla” iç denetimin, her bir kamu idaresi nezdinde adem-i merkeziyetçi bir yaklaşımla gerçekleştirilmesi sağlanmıştır. Kolombiya 1993-94 yılları arasında iç denetim fonksiyonunu, harcamacı birimlere devrederek denetimi standardize etti ve 1996 da iç denetimi yürütmenin danışmanı

olarak yeniden oluşturmuştur. Fakat merkezi yönetim anlayışına sahip geleneksel kontrolörlük sistemi Şili, Honduras ve Panama gibi diğer ülkelerde hala uygulanmaktadır. Birçok Latin Amerika ülkesi kendi iç kontrol sistemini adem-i merkeziyetçi yaklaşıma uygun olarak yeniden tanımlamış ve iç ve dış denetim fonksiyonunu genişletme yönünde denetimi yeniden düzenlemişlerdir (Gürkan, 2009:83-84).

### 2.7. Eski Sovyet Bloğu Ülkelerinde İç Denetim

Bu tarz ülkelerde gelenekselleşmiş bir şekilde uygulanan iç denetim sistemi bulunmamaktadır. Bu ülkeler, daha çok hile ve uyumsuzluğun ileri sürüldüğü özel soruşturmaları yapan, önleyicilikten çok soruşturan bir Maliye Bakanlığı denetimini miras almışlardır. Rusya’da olduğu gibi denetim fonksiyonu bu geleneğe dayanan pek çok ülke, bir dış denetim birimi kurmuştur. Ne yazık ki bu iki kurumun arasındaki rollerin bölüşümünde de karmaşa mevcuttur. Raporlamaları farklılık gösterir. Maliye Bakanlığı denetimi ile dış denetim birbiri içine giren fonksiyonlara sahiptirler. Merkez denetim konsepti aynı zamanda güçlü bir kontrol ve uyumsuzluğun denetimi yönündedir. Bazı açılardan dış denetimle Maliye Bakanlığının denetimin rollerinde çakışmalar da meydana gelebilmektedir. Dış denetim, sadece bütçe uygulamasını izlemez aynı zamanda bütçenin hazırlanmasında da yasama organına veri sağlama bakımından da bir sorumluluğa sahiptir. Dış denetim, harcama sonrası denetimden çok, çoğu zaman iş ve işlemleri gerçekleştiren kimselerin soruşturmasını yapan bir birim olarak faaliyette bulunmaktadır (Gürkan, 2009:84).

### 2.8. Uzak Doğu Ülkelerinde İç Denetim (Çin)

Çin’de ekonomik reformun 80 li yıllarda başlamasıyla birlikte, iç kontrol işini yapan girişimcilere olan talep ve iç denetimdeki gelişmeler ilgi odağı olmuştur. İç denetimin, iç kontrol için en önemli fonksiyonu firmaların normal operasyonlarını finansal olarak değerlendirmesidir ama değişik ülkelerin farklı ekonomik gelişmişlik seviyeleri, kendine özgü kamusal düzenlemeler ve farklı sosyal ve kültürel gelenekleri sebebiyle iç denetim sistemi ve yaklaşımı değişiklik göstermektedir. Çin’de iç denetim yaklaşık 20 sene önce başlamış olup Çinli iç denetçilerin karşılaştırmalı analizlerden çok önemli dersler çıkarabileceklerine inanılmaktadır.

Çin’de firma iç denetim sisteminin kurulup gelişmesi, ulusal pazar ekonomisinin hızlı gelişimi ve büyümesi ile olduğu kadar hükümetin idari politikalarıyla da desteklenmiştir (Jou 1997). 1983 Ağustos’unda Devlet Meclisi, yetkili departmanlarda orta ve büyük ölçekli işletmelerde çok sayıdaki iştiraklerine birleşik bir liderlik görevi yapacak yetkili departmanlarda iç denetim birimleri oluşturularak iç denetim sisteminin kurulmasını öngörmüştür. 1987’de Çin İç Denetçiler Enstitüsü kurularak aynı yılın Aralık ayında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne katılmıştır. 1988’de Devlet Konseyi, 7. bölümünde iç denetim birimlerinin görevlerini, iç denetim birimleri arasındaki ilişkilerle bunların devlet denetim birimleriyle ilişkilerini düzenleyen *Çin Halk Cumhuriyeti Denetim Standartlarını* yayınlamıştır. 1994’te Devlet Konseyi *Denetim Yasası*’nı çıkararak denetim yasal yerini belirlemiştir. 1995’te Çin Ulusal Denetim Ofisi *İç Denetim Düzenlemeleri*’ni yayımlamış ve iç denetime ilişkin daha spesifik kurallar getirmiştir. 2003’te Çin Ulusal Denetim Ofisi *Çin Ulusal Denetim Ofisi İç Denetim Düzenlemeleri* üzerinde değişiklik yaparak 1994 yılındaki düzenlemeleri geliştirmiştir. Diğer yandan iç denetim elemanlarının sayısında 1987 yılından itibaren önemli bir artış meydana gelmiş ve «Yetkili İç Denetçi» yeterlilik sınavları için 10’dan fazla merkez kurulmuştur. 2001 yılının sonunda Çin’de 193.000 sertifikalı çalışanı olan yaklaşık 76.000 iç denetim birimi bulunmaktadır.

Güncel uluslar arası çalışmalara göre, ticari işletmelerdeki iç denetim birimlerinin kurulmasında üç farklı yapıda sistem vardır. İlk yapıda, iç denetim birimi yönetim kuruluna paralel olarak belirlenir ve izleme komitesi lideri tarafından yönetilir. İkinci yapıda, iç denetim birimi şirketteki diğer departmanlara paralel olarak belirlenir ve yönetim kurulu tarafından yönetilir. Son olarak, üçüncü yapıda, iç denetim finans departmanının temel işlevi olarak, finansal birimlerin içine yerleştirilir.

Birinci yapıda, iç denetim birimi dış müdahalelerden ve diğer departmanların tesirlerinden etkilenmeden düzenlenip denetim işi yapabildiği için iç denetçiler denetim boyunca bağımsız olabilirler. İkinci yapıda, iç denetimcilerin bağımsızlığı sınırlıdır ve iç denetim birimi için diğer departmanları aynı seviyede denetlemek zordur. Üçüncü yapıda, iç denetimci, denetim

boyunca bağımsızlığını zorlukla elinde tutabilir. Çünkü finans departmanı yan kuruluşunu ve diğer departmanları üzerinde mali denetim işlevine sahiptir ve iç denetim finans departmanının işlevlerinden bir tanesidir. Çin’de, tüm iç denetim birimleri yukarıda belirtilen ikinci ya da üçüncü yapıya bağlı olarak, ticari işletmeler halinde yapılandırılmıştır. Nispeten, tüm iç denetim birimleri birinci yapıya bağlı olarak kurulmuştur (Li:3-4)

Çin’de devlet teşebbüslerinin iç denetim birimleri ile devletin düzenleme kurulu arasında yakın bir ilişki vardır. Tüm iç denetim birimleri devletin idari kurallarına göre kurulmuştur. 29 sayılı ulusal denetim kanununa göre, devlete ait şirketlerin iç denetim birimleri yerel yönetimlerin gözetiminde ve rehberliğinde olmak zorundadır. Bu standart işletme iç denetimi ve devlet denetim birimi arasındaki yasal ilişkiyi belirler ve işletme iç denetim birimleri ve devlet denetim organları arasındaki farkı sağlayan iç denetim işlevlerinin kurulması için katı kurallar getirmemektedir. Yani Çin’de bir işletme iç denetim birimi çift denetim altındadır. Biri kendi departman veya işletmenin liderliğinden diğeri ise devleti temsil eden devletin denetim bölümü. (Jou 1997; Cai 1997).

Çin Milli Denetim Ofisi tarafından basılan İç Denetim Tüzüğü’nün 9. maddesi Çin’deki iç denetçileri düzenler: (1) iç denetçiler, kamu gelirlerindeki ekonomik hareketleri, kamu maliyesi giderlerini, mali gelirleri, girişimlerde ve alt kuruluşlarındaki mali giderleri denetlemelidir. (2) İç denetçiler, bütçe içindeki ve dışındaki sermaye yönetimi ve uygulamasını denetlemelidir. (3) İç denetçiler, görevleri süresince liderlerin mesuliyetlerini denetlemeliler. (4) İç denetçiler proje inşasını denetlemelidir. (5) İç denetçiler iç kontrol sisteminin ve risk yönetiminin doğruluğunu ve verimliliğini inceleyip değerlendirmelidir. (6) İç denetçiler işlevsel denetim ya da performans denetimi yapmalıdır. (7) İç denetçiler yasalar ve tüzüklerce belirlenmiş diğer denetim işlerini yapmalıdır.

Yukarıda listelenen standartlardan, Çin’in iç denetim sisteminin daha çok mali denetim ve uygunluk denetimine, tek bir fonksiyona yoğunlaştığı görülür. Yani iç denetim bir gözetleme fonksiyonu benimser, kural ve tüzük ihlallerini denetler ancak yönetimin nasıl güçlendirileceğini veya işletme yöneticilerine önemli

kararlar vermelerine yardım etmek amacıyla servis verimliliğini artırma konusunu göz ardı ederler.

Çin'deki denetçilerin sayısı ve profesyonel kalitesi pratik gereklilikleri karşılamaktan ve yererli olmaktan uzaktır. Şu anki iç denetçilerin çoğu 1980'lerin ekonomik reformlarından önce yetişmiş ve üniversite eğitimi almadıklarından gerekli profesyonel eğitimi almamıştır. Birçok genç profesyonel bu meslek alanına katılmışsa da, bunların çoğu üniversiteden yeni mezundur ve yalnızca muhasebe üzerine eğitim görmüştür (li:6-7).

### 3. İÇ DENETİM MODELLERİNİN ÜSTÜN VE ZAYIF YÖNLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Kamu idarelerinde denetim fonksiyonu ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar ülkelerin ekonomik ve hukuki yapısı, idari, şekli, kültürel yapısı gibi etkenlere göre değişmektedir. Geleneksel bir denetim standardı olamayacağından dolayı her ülke kendi yapısına uygun olan denetim sistemini uygulamalıdır.

#### 3.1. Adem-i Merkeziyetçi Modelin Üstün ve Zayıf Yönleri

Adem-i Merkeziyetçi Modelin uygulandığı ülkelerde temel olarak idarenin sorumluluğu esas alınmıştır. Bu modelde kamu kurum ve kuruluşlarının üst yöneticisi ile harcama yetkililerinin sorumluluğu dikkat çekici bir husus olarak görünmektedir. Bu şekilde idarenin hesap verme yaklaşımı ortaya çıkmaktadır.

Bu modelde her harcamacı kuruluşun üst yöneticisi harcama sorumluluğunu da üstlenmektedir. Ülkelerin Maliye Bakanlıkları tarafından belirlenen standartlara göre iç denetim gerçekleştirilmektedir. İç denetim farklı kamu idarelerinde görev yapan iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. Bu sayede kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla, belirlenen standartlara, mevzuata, politikalara ve tüm kontrol sistemine odaklanılır. Yapılan iç denetim faaliyeti, mali denetim şeklinde değil daha çok ön mali kontrol süreci şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca sistem denetimi, performans denetimi ve bilgi sistemleri denetimi de sıklıkla gerçekleştirilmektedir.

Adem-i Merkeziyetçi Modelde her harcamacı kuruluşun iç denetçileri bulunmaktadır. Buralarda görev yapan iç denetçiler üst yöneticiye karşı sorumludurlar ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunarlar. Dolayısıyla harcamacı kurum ve kuruluşlar kurum bünyesinde görev yapan iç denetçiler tarafından denetlenmektedir.

Adem-i Merkeziyetçi Modelin uygulandığı ülkelerde yetkiler genellikle yerel yönetimlere devredilmiştir. Buralarda ki kamu idareleri kendi bütçelerini oluşturmakta ve bu bütçeleri tarafından idare olunmaktadırlar.

Bu modelde bütçe uygulamalarında daha çok ön mali kontroller yapılmaktadır. Ayrıca Adem-i Merkeziyetçi Modelde siyasi ve idari sorumluluklar birbirinden ayrıştığından dolayı siyasi müdahalenin oldukça az seviyede olduğu söylenebilir.

#### 3.2. Merkeziyetçi Modelin Üstün ve Zayıf Yönleri

Merkeziyetçi Modelin uygulandığı hemen hemen tüm ülkelerde bakanlıklar ve bunların altlarında Maliye Bakanlıkları bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bütçeyi hazırlar ve kamu kurum ve kuruluşlarında ön mali kontrolde yer alan personel aracılığıyla harcamalar kontrol edilir. İç denetim daha çok Maliye Bakanlığına Bağlı denetim elemanları aracılığıyla gerçekleştirilir ve yapılan denetim genellikle mali denetimdir.

Merkeziyetçi Modelde iç denetim yoğunluklu olarak Maliye Bakanlığı tarafından koordine edildiği durumlarda, iç denetim faaliyetleri bir merkezden yürütülecektir. Bu sayede iç denetimin standart ve ilkelerine uyum daha kısa sürede sağlanmış olacaktır. Aksi takdirde harcamacı kuruluşlara bağlı olarak çalışan iç denetçilerin bağımsızlığı zedelenmiş olabilecektir.

Merkeziyetçi Modelde iç denetim Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan denetim elemanları tarafından gerçekleştirildiği için daha çok ön mali kontrolü yapan birim üzerinde yoğunlaşma olmaktadır ve dolayısıyla iç denetim mali denetim şeklinde ortaya çıkmaktadır. Merkeziyetçi Modelde mali işlemlerin mevzuata uygunluğu oldukça önem teşkil etmektedir. Ayrıca bu modelde siyasi iradenin yönetim üzerinde oldukça etkili olduğu görülmektedir.

Tüm yapılan bu değerlendirmeler şunu göstermektedir ki; ülkeler arasında standart olarak uygulanan bir iç denetim yapısı bulunmamaktadır. Genellikle denetim kavramı içerisinde ele alınabilecek konuların birer fonksiyon olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Bir kısım ülkelerde bu fonksiyonların tamamı belli unvanlar altında gerçekleştirilirken, bazı ülkelerde ise fonksiyonların ayrıştırıldığı ve karma bir yapının izlendiği dikkat çekmektedir. A.B.D.'de Adem-i Merkeziyetçi Model ile Merkeziyetçi Model arasında diyebileceğimiz karma bir modelin uygulandığını söylemek mümkündür. Burada denetçi bağımsızlığını esas alan, etkinlik ve verimliliğe dayanan çağdaş bir denetim sistemi mevcuttur. Denetim işlevi bağımsız olarak çalışan ve görevini kariyer olarak yürüten meslek elemanlarınca yerine getirilmektedir. Denetim birimleri çoğunlukla özerk bir yapıda, denetçi bağımsızlığı korunarak görev yapmakta, denetim birimleri arasında koordinasyon, saptanmış olan merkezi denetim birimi tarafından sağlanmaktadır. Ayrıca A.B.D.'de uygulanan iç denetim modeli iç denetim standartlarının en üst düzeyde uygulandığı ülkedir.

#### 4. TÜRKİYEDE UYGULANAN KAMU İÇ DENETİM MODELİNİN FARKLI ÜLKELERDE UYGULANAN İÇ DENETİM MODELLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

İç denetim modellerini ülke bazında incelediğimiz zaman standart bir iç denetim modelinin uygulandığını söylemek mümkün değildir. Kamu yönetim anlayışı, kamu kaynaklarının kullanımı hususu, kültürel benzerlikler ve farklılıklar gibi özellikler ülkeler arasında iç denetim anlamında da değişik bir yapının oluşmasına sebep olmuştur. Genel olarak dünyada iki tür iç denetim modeli uygulanmaktadır. Adem-i Merkeziyetçi İç Denetim Modeli ve halen ülkemizde de kullanılan Merkeziyetçi İç Denetim Modeli. Yönetimsel hesap verilebilirlik temeline dayanan kuzey modelinde (Adem-i Merkeziyetçi) bağımsız bir iç denetim fonksiyonu önem teşkil eder. Güney modeli de denilen merkeziyetçi modelde ise teftiş kurulları halen varlıklarını sürdürmektedir. Bazı ülkelerde uygulanan iç denetim modellerinin ülkemizle olan farklılık ve benzerliklerin aşağıdaki şekilde özetlenmesi mümkündür;

İngiltere'de kamu kuruluşlarının denetimiyle ilgili olarak genel anlamda iki tür denetim gerçekleştirilmektedir. Bunlar iç denetim ve dış denetim şeklinde ya-

pılmakta olup, iç denetim ilgili kamu kuruluşu bünyesinde bulunan iç denetim komisyonunca, dış denetim ise İngiltere Sayıştay'ı şeklinde kurulmuş olan Ulusal Denetim Ofisince icra edilmektedir.

Hollanda iç denetim sistemi İngiltere modeline oldukça benzemektedir. Ülkemizdekine benzer şekilde bakanlıklar da iç denetim birimleri yer almaktadır. Ayrıca denetimin fonksiyonel bağımsızlığına aracılık eden denetim komiteleri yer almakta olup biz de buna benzer bir müzakere ve inceleme için belirlenmiş hususi birimler bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı içerisinde Devlet Denetim Politikası Müdürlüğü adında bir birim bulunmaktadır. Bu birim bağımsız ve üst düzey bir şekilde konumlandırılmıştır. İzleme, koordinasyon ve gözetim faaliyetini yürütmektedir. Ülkemizde ki Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Daire Başkanlığına oldukça benzemektedir. Mali yönetim ilkelerinin güçlü bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını, yıllık hesapların güvenilir olup olmadığını, yapılan faaliyetlerin mevzuata uygun bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini inceler. Bakanlık içerisinde danışmanlık yapma gibi bir yönü de bulunmaktadır. Maliye Bakanının sorumluluğu altında olan bu birim bizdekine benzer şekilde iç denetim birimlerinin çalışmalarını koordine etme ve destekleme ile mevzuat anlamında altyapı çalışmalarını da sürdürmektedir.

Finlandiya da Maliye Bakanlığı merkezi bir yönlendirme görevi yürütmektedir. Maliye Bakanlığı, mali kontrol sistemi, muhasebe, raporlama, performans yönetimi, risk yönetimi, iç kontrol sistemlerinin kurulması gibi faaliyetlerini kendisine bağlı ajanslar aracılığıyla yürütmektedir. İç Kontrol sisteminin kurulmasından ve işleyişinden bakanlığa bağlı bulunan ajanslar sorumludur. Finlandiya da Başbakanlık ve Maliye Bakanlığında iç denetim birimi bulunmazken ülkemizde Maliye Bakanlığında iç denetim birimi bulunmakta, Başbakanlıkta ise iç denetim birimine ilişkin kadro planlaması yapılmış olup yakın zaman içerisinde atamalarının da yapılması düşünülmektedir. İrlanda ve Estonya da Maliye Bakanlıkları rehberlerin hazırlanmasından, iç denetim faaliyetlerinin düzenlenmesinden, iç kontrol sisteminin analiz edilmesinden sorumludur. İç denetçilerin denetim çalışmaları sırasında tespit ettiği eksiklik ve yanlışların üst yönetime bildirilmesi ve bunun sonucunda üst yönetici

tarafından benzer hataların tekrar edilmemesi için gerekli önlemlerin alınması sistemi bizde de benzer şekilde uygulanmaktadır.

Polonya da ülkemizde olduğu gibi COSO esasına dayalı iç kontrol sistemi uygulanmaktadır. İç denetim, mali yönetim ve iç kontrolün koordinasyonun sağlanmasından Maliye Bakanlığı sorumlu olup bunun altında bizde ki uygulamayla örtüşen bir Merkezi Uyumlaştırma Birimi bulunmaktadır. Bu birim gerekli yasal düzenlemeleri yapmakta, kamu kurum ve kuruluşları da faaliyetlerinde bu yasal düzenlemelere uymak durumundadırlar. İç denetim ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesine ve izlenmesine yönelik düzenlemeleri de yapar. İç denetçilerin eğitim, sertifikasyon gibi işlemleri de bu birim tarafından yürütülür. İdarelerin iç denetim sistemlerinin değerlendirmelerini yapmak üzere çalışan iç denetçiler Merkezi Uyumlaştırma Biriminin içerisinde görev yapmaktadır. Bizim ülkemizde ise iç denetçiler çalıştıkları kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirmesini yaparlar.

Polonya da iç denetim, mali denetim, sistem denetimi ve performans denetimi olarak üç şekilde yapılırken Ülkemizde bunlara ilave olarak bilgi teknolojisi denetimi ve uygunluk denetimi de yapılmaktadır. Ayrıca yine biz de olduğu gibi Polonya da da iç denetim ile birlikte diğer denetim türleri de varlığını devam ettirmektedir.

Fransa, ülkemizin idari sistem yapılanmasında esas aldığı ülkedir. Merkezîyetçi iç denetim modelinin uygulandığı ülkelerin başında gelmektedir. Maliye Bakanlığı bünyesinde genel maliye müfettişleri yer almakta olup, bunların tüm kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yapma yetkisi bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı içerisinde Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi adı altında bir birim bulunmaktadır. Yapılan denetim faaliyetleri bu birimin koordinasyonunda ve sorumluluğundadır. Ülkemizdeki Merkezi Uyumlaştırma Dairesine benzer bir yapıda bulunan bu birim, iç kontrol ve iç denetime ilişkin rehberler hazırlar, idareler arasında koordinasyonu sağlar, iç kontrol standartlarını belirler ve standartlara göre faaliyetlerin yürütülüp yürütülmediğini izler. Ayrıca Fransa da bizde olduğu gibi kamu kurumlarında iç denetçi unvanı bulunmamaktadır. İç denetim fonk-

siyonu müfettiş unvanlı denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

Portekiz de iç denetimin merkezi olarak uygulandığı ülkelerden biridir. Fransa da olduğu gibi Maliye Bakanlığına bağlı Maliye Genel Müfettişi adında bir birim bulunmaktadır. Bu birim tüm mali harcamalar ile kamu mali kontrolün sağlanmasından sorumludur. Ayrıca ülkemizde olduğu gibi bakanlık bünyesinde faaliyet gösteren iç denetim birimleri bulunmaktadır. İtalya da, Mali Denetim Birimi ve Merkezi Vergi Denetim Birimi olmak üzere iki ana bölümde görev yapan Kamu Mali Denetim Birimi bulunmaktadır. Bu birim teftiş, inceleme ve kanuni uygunluk denetimi yapmaktadır. Ayrıca kurum ve kuruluşlarda idari teftiş ve soruşturmaları yürüten İç Denetim Müfettişleri bulunmaktadır. İç denetim müfettişleri her bakanlık veya kuruluştaki hiyerarşik yapı içinde farklı birimler şeklinde görev yapmakta, disiplin veya cezai fiil ve işlemleri tespit amacı taşıyan idari soruşturma yapmakla görevli kişilerdir. Ülkemizde ise iç denetçilerin teftiş ve soruşturma gibi bir görevi bulunmamaktadır. Bu görevi kamu kurum ve kuruluşlarında yer alan müfettişler yapmaktadır.

Malta da merkezi bir şekilde uygulanan iç denetim modeli uygulanmaktadır. Maliye Bakanlığına bağlı Merkezi Uyumlaştırma Birimi yer almaktadır. Bu birim ülkenin kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi üzerinde çalışmalar yapar. İç denetim ve iç kontrolün yapılandırılması, işleyişi, standartları bizdeki yapıyla oldukça benzer özellikler göstermektedir.

Almanya modelinde, iç denetim dış denetimin parçası olarak görülmektedir. İç denetçiler çalıştıkları kuruluşlarda faaliyette bulunmasına rağmen, Federal Denetim Mahkemesinin (Sayıştay) gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesiyle denetim yapar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunar. Bizim ülkemizde ise iç denetçiler raporlarını görev yaptıkları kamu kurum ve kuruluşların üst yöneticisine sunarlar. Ayrıca Almanya da geleneksel iç denetim değil harcama öncesi ön denetim gerçekleştirilir.

İsveç'te Ulusal Denetim Ofisi ve Parlamento Denetimi olmak üzere iki tür denetim gerçekleştirilmektedir. Parlamento Denetimi asıl olarak performans denetimi üzerinde yoğunlaşmıştır. Ulusal Denetim Ofisi,

Devletin denetleme kurumu olarak görev yapmaktadır. Bizde ki Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kuruluna oldukça benzemektedir. Bu kurum da tüm kamu kurum ve kuruluşlarında bağımsız bir şekilde her türlü inceleme, araştırma ve denetleme faaliyeti içinde bulunabilmektedir. Dikkat çekici olan bir diğer husus ise bizde Cumhurbaşkanlığına bağlı olan bu kurum İsveç'te Maliye Bakanlığına bağlı merkezi yapıda görev yapan bir birimdir.

ABD'de kamu kuruluşlarının bünyelerinde yer alan iç denetim birimlerinin başında Genel Müfettişler yer alır. Biz de ise bu birimlerin başında iç denetim birim başkanları görev yapmaktadır. Genel müfettiş doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlı ve diğer bölümlerden ayrı olarak yapılandırılmışlardır. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kuruluşun başındaki kişiye verir, bu yönetici kendi yorumlarını ekleyerek 30 gün içinde bu raporu Kongre'ye sunar. Kuruluşun başındaki yöneticinin Genel Müfettişin gerekli göreceği herhangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. İç denetim bizde olduğu gibi üst yöneticiye bağlı olarak kontrollerin tamamı gerçekleştirilecek şekilde düzenlenmiştir.

Tüm bu değerlendirmeler sonucunda, kamu mali yönetimi içerisinde önemli bir yer teşkil eden ve Merkezîyetçi bir modelin uygulandığı ülkemiz iç denetim sisteminin eksik yanlarının olduğu muhakkaktır. İlerleyen zaman içerisinde yasal ve idari düzenlemelerin de tamamlanmasıyla iç denetim sistemi kamu kurum ve kuruluşlarında başarılı bir şekilde uygulanacaktır. Böylece hedeflenen ekonomiklik, etkililik ve verimlilik ilkelerine de ulaşılmış olacaktır.

### Kaynakça

ARCAGÖK M. Sait, Bahadır Yörük, "Yönetim Kontrolü/iç Kontrol", *Maliye Dergisi*, Sayı:145, 2004.

BALTA Zeki, "İç Denetçilik Mesleği", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 31, Ocak-Mart 2006.

CALDERIA Vitor; Portugal, in., Effects of European Union Accession, Part 1: Budgeting and Financial Control, Sigma Papers No: 19, 1997.

CDLR, Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Fransa ve İngiltere Örneği, Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1995.

ÇIPLAK Veysel, "Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması" Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2009.

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

GÜRKAN Nazmi Zarifi, " Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı" Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2009.

GÜNERDEM Deniz Ezgi, AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği), *Bütçe Dün-yası Dergisi*, Sayı: 18, ilkbahar 2004.

GÖREN İhsan, ATAKAN Nevin, EFE Şeref, ÖZBARAN M.Hakan; "Denetimde Kalite Yönetimi, Güvencesi, Kontrolü" Sayıştay Yayınları, Araştırma, İnceleme, Çeviri dizisi:29. Eylül 2003.

Jou, Jianwua, "The present situation and developing trends of Chinese internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol.12, 1997.

KARAARSLAN Erkan; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar. Ankara, 2006.

KESİK, Ahmet; "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi" Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi: s.94-114. Sayı:9 2005 / 1.

KOÇDEMİR Mehmet, Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri, E-Makale [www.malikelavuz.com.tr](http://www.malikelavuz.com.tr) (erişim:24.05.2012).

Li Yuedong, A Comparative Study About Internal Auditing Approach Between Germany And China <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources> (Erişim:13.06.2012).

OECD, The Legal Framework for Budget Systems, An International Comparison, Paris, 2004.

PRATLEY, Alan (2003), "Public Expenditure Management Manual for Europe", (Çev. M. Sait Arcagök ve Bahadır Yörük), *Maliye Dergisi*, Sayı:145, s:194-204, Ocak-Nisan 2004.

ŞENSOY Serap; "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi" Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, yüksek lisans tezi, 2006.

UZUN Fuat; "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Cilt; 12, Sayı;9, Eylül 2007.