

# OECD ÜLKELERİNDE İÇ DENETİM

**Özet:** Kurumların yasal dayanakları olan Kanunlarda kendilerine verilmiş görevleri ne ölçüde yapabildikleri, yapılan işlemlerin mer'î mevzuata uygunluğu, stratejik planlarda yer verilen hedeflerle faaliyet raporlarında gerçekleşenlerin mukayesesi, finansal raporlamalarda doğruluğa dair makul güvence sağlama ve rehberlik fonksiyonuyla birlikte iç denetim, ülkemizin de aralarında olduğu OECD üye ülkelerinde giderek önem kazanmış bir yönetim fonksiyonudur. İç denetim konusunda diğer denetim türlerinde olduğu gibi standartlar yönüyle genellik boyutu kazanma yolunda bir hayli mesafe kat edilmiş olsa da, iç denetim sistemlerinin oluşturulmasında ve devlet içerisindeki organizasyon açısından yerinin belirlenmesi hususlarında ülkeler bazında farklılıklar görülmektedir. Bu anlamda AB ve OECD ülkelerinde iç denetim sistemlerinin oluşturulmasında, iç denetimin merkezi idareyle bağlantısı esas alınarak merkezi, ademi merkezi ve karma modeller geliştirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, İç Kontrol, OECD, İç Denetimde Güney Modeli, İç Denetimde Kuzey Modeli.

## GİRİŞ

Günümüz dünyasında ortaya çıkan gerek küresel gerekse lokal ekonomik krizlerin pek çoğunun bir sonucu olarak denetim, yönetim fonksiyonları içerisinde kuşkusuz en plana çıkan fonksiyon haline gelmiştir. Denetimin öneminin ön plana çıktığı bu süreçte bir denetim türü olarak iç denetim teoride ve pratikte pek çok araştırma ve çalışmalara konu olmuştur. Dünya'da pek çok ülke ve ülkeler grubu kendi iç denetim sistemlerini içinde buldukları kültür bloklarının da etkisiyle şekillendirmişlerdir. Ülkelerin genelinde ve özelde OECD ülkelerinde iç denetim sistemleri, özelliklerine ilişkin bilgilere çalışmanın ilgili bölümlerinde detayıyla yer verilen; Kuzey (Adem-i Merkeziyetçi), Güney (Merkeziyetçi) ve Karma sistemler

**S. Tunahan BAYKARA**  
Sayıştay Denetçisi

üzerinden inşa edilmiştir. Çalışmamızda; kavramsal çerçevesi, konusu ve ilişkili olduğu diğer kavramlarla ilişkisinden hareketle “iç denetim” izah edildikten sonra, OECD’ye üye olan 34 ülkeden 23 tanesinin iç denetim sistemine ilişkin çeşitli kaynaklarda yer alan bilgiler derlenmiştir.

## İÇ DENETİM

### 1.1. Kavramsal Olarak İç Denetim

Modern iç denetimin oluşumu 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute of Internal Auditors) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. 1941 yılında kurulan ve sonrasında uluslararası nitelik kazanan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA), iç denetimi şu şekilde tarif etmektedir: “İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” Bu tarihten sonra iç denetim işletmenin faaliyet alanındaki bütün fonksiyonlarının değerlendirilmesi olarak kabul edilmiş olup; 1948 yılında yayınlanan Arthur H. Kents’e ait “Audits of Operations” isimli makale iç denetim alanındaki ilk makaledir. Bu alanda bir başka önemli kurum da 1982 yılında kurulan ve 32 Avrupa ülkesindeki iç denetim enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonudur (European Confederation of Institutes of Internal Auditing). İç denetim ve mesleğinin standartları bu iki kurum tarafından belirlenerek yayımlanmakta ve iç denetimle ilgili toplantılar düzenlenerek uluslararası işbirliği sağlanmaktadır (Tufan ve Görün 2013:117).<sup>1</sup>

İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA) iç denetim ile ilgili yapmış olduğu tanımın devamında; “risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardım eder” ifadesine yer vermektedir. AB iç denetim tanımı olarak IIA tanımını kullanmaktadır.

1 TUFAN, Mehri; GÖRÜN, Mustafa (2013) “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi” Sayıştay Dergisi, Sayı 89

Denetim faaliyetinin “iç” olma niteliği kuruluş bünyesinde, kuruluşun yetkili mercileri adına yapılıyor olmasından kaynaklanmaktadır (Doğmuş, 2010:18-20)<sup>2</sup>

Bir meslek örgütü olarak 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün internet sitesinde iç denetim faaliyetinin kuruma faydası; “İç denetimin kuruma yaptığı ekonomik katkı, olası risklerin belirlenmesinde yönetime yardımcı olmak, iç kontrollerin etkinliği ve yerindeliliğini değerlendirerek iş süreçlerinde verimliliği sağlamak, risklerin neden olabileceği kayıpları azaltmaktır.” Şeklinde ifade edildikten sonra günümüz iç denetim anlayışı konusunda “Günümüzde iç denetim anlayışı önemli ölçüde değişmiştir. Daha önceleri eksiklik ve hile bulmaya odaklanan, işlem-kayıt odaklı iç denetim anlayışı yerini süreç ve verimlilik odaklı bir danışmanlık anlayışına bırakarak kurum nezdindeki risk yönetiminin önemli bir parçası haline gelmiştir.”<sup>3</sup> Tespitine yer verilmektedir.

İç Denetimin Unsurları; Değer Katma, Güvence Sağlama ve Danışmanlık, Standartlara Uygunluk, Bağımsızlık, Risk Odaklı Denetim, Meslek Ahlâk Kurallarıdır (Gönülaçar, 2007):<sup>4</sup>. İç denetimin yasal tanımı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun “İç denetim” başlıklı **63 üncü maddesinde**<sup>5</sup>; “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.” Şeklinde tanımlandıktan sonra, iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı ve iç denetim faaliyetlerinin “idarelerin yönetim ve kontrol yapıları

2 DOĞMUŞ, M. Didem (2010)“Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi”, Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi-2

3 Türkiye İç Denetim Enstitüsü “Kurumsal Yönetimin Güvencesi İç Denetim” Platin Dergisi Eki [http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin\\_Ek.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf) (Erişim Tarihi 09.04.2014)

4 GÖNÜLAÇAR, Şener (2007) “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler” Mali Hukuk Dergisi 130 (Temmuz-Ağustos 2007) ve 131 (Eylül-Ekim 2007)’inci Sayıları, [http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC\\_DENETIMDE\\_Hedefler\\_ve\\_Beklentiler.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC_DENETIMDE_Hedefler_ve_Beklentiler.pdf) (Erişim Tarihi 08.04.2014)

5 <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5018> (Erişim Tarihi 08.04.2014)

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” gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır.

### 1.2.İç Denetim-İç Kontrol İlişkisi

İç kontrol kurumların hedeflerine ulaşması ve misyonlarını gerçekleştirmesi; bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla uygulanan süreçtir. İç kontrol, kurumların sürekli değişen çevre koşulları, hizmet alanların talepleri ve öncelikleri ile gelecekte ortaya çıkabilecek tehdit unsuru olan veya fırsatlar yaratabilecek risklerle başa çıkabilmeleri için yönetimi güçlendirir.<sup>6</sup> İç kontrolün yasal tanımında ise 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun “iç kontrol sistemi” başlıklı 55 inci maddesinde iç kontrol; “ idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.” Denilmektedir.

“İç kontrol ve iç denetim”e ilişkin 2011 tarihli OECD raporunda<sup>7</sup> yapılan iç kontrolün tanımında COSO İç Kontrol Birleştirilmiş Çerçevesinde yapılan tanımdaki ifadeler yer verilmiştir. Buna göre İç kontrol; kurumun yönetim kurulu, yönetim ve diğer personelinin etkisi olan, kurumun hedeflerini gerçekleştirme ile ilgili makul güvence sağlayan bir süreçtir. İç kontrolün makul güvence sağladığı bu hedefler: “İşlemlerin etkinliği ve etkililiği, Finansal raporlamanın güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uygunluk yönünden uyumluluk.”tur.

6 <http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Nedir.pdf> (Erişim Tarihi 10.04.2014)

7 OECD (2011) “Internal Control and Internal Audit:Ensuring Public Sector Integrity and Accountability” <http://www.oecd.org/governance/47638204.pdf> (Erişim Tarihi 16.04.2014)

İç kontrol sistemi kendi başına bir sistem biçiminde algılanmamalı; planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi türünden sistemleri birbirine kaynaştıran bir kavram olarak düşünülmelidir. ABD Sayıştay’ı tarafından yayımlanan “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” başlıklı dokümanda iç kontrolün beş standardı: Kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi - iletişim ve İzleme şeklinde sıralanmaktadır. İç kontrol bir yönetim aracıdır. İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. Bu çerçevede, iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye (accounting officier) güvence sağlanması iç denetimin fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin bizzat kendisi, organizasyonun iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer. İç kontrol ise; süreçlerin denetimi, kurum içinde üretilen her türlü bilginin tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği; operasyonların etkililiği ve verimliliği; hukuka ve iç mevzuata uyum ve kurum varlıklarının korunmasını ifade etmektedir. İç denetimin başarısından iç denetçiler, iç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur (Gönülaçar, 2007:11-14)

Özetle iç kontrol, iç denetimi de kapsayan bir süreç olup yönetimin mali ve diğer kontrolleri için kurmuş olduğu organizasyonun bütününe ifade etmek için kullanılan bir kavramdır.

### 1.3.İç Denetim-Teftiş Farkı

İç Denetimin kavramsal çerçevesine yukarıda yer vermiştik. İç denetim ve teftiş arasındaki farkın izahından önce teftiş kelimesinin anlamına değinmekte fayda vardır. Ancak literatürde denetim ve teftiş üzerine yapılan pek çok tanım aslında iki kavramın da özelliklerini içermektedir. Mesela denetimin kavramsal tanımı konusunda denetim faaliyetinin icra edildiği sektör baz alınarak tanımlanma usulüne gidilmiştir. Bundan dolayı iş ve işlemlerin kontrolüne dönük pek çok eylemin literatürdeki tanımlamaları birbirine karışmış vaziyettedir. Örneğin Türk Dil Kurumunun “denetlemek” fiilinin tanımında; incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek ve kontrol etmek denetim kavramının tanımı içerisinde sayılmıştır (Baykara, 2013:97).<sup>8</sup>

8 BAYKARA, S.Tunahan (2013)“Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme” Sayıştay Başkanlığı Sayıştay Dergisi, Sayı 90, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der90m5.pdf> (Erişim Tarihi 10.04.2014)

İngiltere Kamu Denetim Forumu tarafından hazırlanan “Dış Denetim, Teftiş Ve Düzenlemenin Farklı Rollerini: Kamu İdaresi Yöneticileri İçin Rehber” başlıklı dokümanda; “Denetçilerin –özellikle performans denetçilerinin- müfettişlerin ve düzenleyicilerin rolleri arasında bazı benzerlikler bulunmakta ise de, bu roller farklı, ama tamamlayıcı faaliyetlere işaret etmektedir” denildikten sonra, Denetim, teftiş ve regülasyon (düzenleme) dünyasının karmaşık ve değişken” olduğu vurgulanmaktadır. Bu dokümanda teftişin tanımı; “ hizmetlerin ulusal ve yerel performans standartlarını, yasal ve meslekî gereklilikleri ve hizmetin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı hakkında bağımsız bir kontrol sağlayan ve raporlamada bulunan periyodik ve hedefli bir inceleme (scrunity) sürecidir.” Şeklinde yapılmıştır (Yörüker,2004: 26).<sup>9</sup> Yapılan bu tanımda da aslında denetime özgü ifadeler kullanılmıştır. Bu yüzde iç denetim ve teftiş arasındaki farkın tanımlamadan çok bu ikisi arasındaki farkların ortaya konması ile açıklanabileceği düşünülmektedir.

İç denetim ile teftiş arasındaki farkı aşağıdaki tablo yardımıyla izah etmek mümkündür (Gürkan, 2009:128 130).<sup>10</sup>

İÇ DENETİM	TEFTİŞ
İnsan odağı alınır. Güven esaslıdır	Devlet/bürokrasi merkezlidir
Uluslararası denetim standartlarıyla belirlenmiş denetim tekniklerini kullanır. Risk esaslı ve sistematik süreç denetimleri yapar. Proaktifdir.	Uygunluk denetimleriyle yolsuzlukla mücadeleyi önceler. Mevzuata uygunluğu esas alır. Birey, olay ve işlem odaklı teftiş yapar. Reaktifdir.
Risk bazlı denetim anlayışı hakimdir.	Risk değerlendirmesini geçmiş tecrübeleri ile belirler.
Denetim maliyetlerini dikkate alır.	Denetim maliyetlerini sorgulamaz,
Denetçinin performansını sürekli ölçer.	Denetçinin performansını değerlendirme ölçütleri kısıtlı ve teammüle-re bağlıdır.

9 YÖRÜKER, Sacit (2004) “Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma:Kavramsal Bir Çerçeve” TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn55KavramsalCerçeVeTebliğ.pdf> (Erişim Tarihi 10.04.2014)

10 GÜRKAN, Nazmi Zarifi (2009) “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı” Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Bölümü **Yüksek Lisans Tezi**, <http://eprints.sdu.edu.tr/690/1/TS00766.pdf> (Erişim Tarihi 10.04.2014)

Mesleki yeterliğin gereği sürekli ve sistematik eğitim vardır.	Düzensiz, kesintili meslek içi eğitim vardır.
İdareye makul bir güvence sağlar.	İdare uygulamalardaki hata ve yanlışlıkları tespit etmek suretiyle idareye güvence sağlar.
İdareye sürekli danışmanlık yapar.	İdareye teftiş öncesi ve sonrası her zaman öneride bulunur.
Sistem ve süreç odaklı denetim yapar.	Örnekleme yoluyla denetim yapar.
En üst yöneticiye bağlıdır.	Bakan dâhil değişik otoritelere bağlıdır.
Denetimin tüm türlerini kapsar,	İdari iş ve işlemlerin tümüne odaklanmıştır.
Yolsuzluk ve usulsüzlükleri tespit etmek asli işi değildir.	Yolsuzluk ve usulsüzlükleri tespit etmek asli işlerinden sadece birisidir.
Geleceğe odaklıdır.	Geçmişe dönüktür.
Yazılı kurallara sahiptir.	Geleneklere bağlıdır.
Çalışma ve raporlama anlayışı standarttır.	Genel kabul gören standartları azdır.

Teftiş ve denetim kavramları arasında, ayrıca; teftişin denetime oranla insan unsuruna daha çok ağırlık vermesi, teftişin esas itibarıyla kamudan kamuya yönelen faaliyetler için kullanılan bir kavram olduğu halde denetimin kamudan özele yönelen faaliyetler için de kullanılabilen bir kavram olması ve teftişin yerindelik denetimini de içermesi, mesleki alanda ve yaygın tarihsel kullanım itibarıyla “teftiş” kelimesi klasik devlet teşkilatımızda en üst yönetici adına yapılan bir görevi çağrıştırmakla, denetim kelimesinin aynı çağrışımı yaygın olarak yapmaması, bunun yerine her kademedeki yöneticiyle rahatlıkla ilişkilendirilebilmesi ve “teftiş” kelimesi esas itibarıyla denetim görevini meslek olarak icra edenlerin faaliyetlerini tanımlamakta kullanılırken, kural olarak, asıl işi yöneticilik olan hiyerarşik amirlerin yaptıkları denetimler için bu kelimenin kullanıldığının pek görülmemesi hususlarında kavramsal düzeyde farklılıklar olduğu ifade edilebilir. Teftişle ilgili olarak öne sürülen bir husus da teftişin belirlenmemiş zamanlarda, istenildiğinde yapılan bir faaliyet olduğudur. İç denetim, yönetimin kendi kurumunda kendisinin yaptığı ya da kendi elemanlarına veya kurduğu birime yaptırdığı denetimdir. Bu anlamda teftiş de bir iç denetimdir (Okur, 2010:570-582).

5018 sayılı Kanununun 75 ve 77 inci maddeleri dışında, anında Kanunda ‘teftiş’ kelimesi hiç geçmemektedir. Söz konusu iki maddede, olağanüstü durumlarda vuku bulabilecek haller için Maliye ve İçişleri Bakan-

lıklarına mevzuata uygunluk yönünden 'teftiş' yetkisi verilmiştir. Anılan Kanunda (94) ayrı yerde denetim kelimesi geçmesine rağmen, sadece (4) ayrı yerde 'teftiş' ifadesine yer verilmiş olması, yeni denetim anlayışına yapılan vurguyu göstermesi bakımından önemlidir (Gürkan, 2009:128-130)

## II.OECD ÜLKELERİNDE İÇ DENETİM

### 2.1. İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD)

İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı veya kısaca OECD, İkinci Dünya Savaşından sonra oluşturulan Batı kuruluşları sisteminin bir parçası olarak ihdas edilmiştir. Teşkilat, İkinci Dünya Savaşı sonrasında, Batı Avrupa ekonomilerinin desteklenmesi ve onarımı amacıyla, Marshall Planı çerçevesinde ABD ve Kanada'nın o dönemde yaptıkları, yaklaşık 12 Milyar Dolar civarında olan mali yardımın dağıtımına yardımcı olmak ve Avrupa ülkeleri arasındaki ticari ödemeleri serbestleştirerek geliştirmek amacıyla 1947-1960 yılları arasında faaliyette bulunan Avrupa Ekonomi İşbirliği Teşkilatı'nın (OEEC) işlevini tamamlaması üzerine, onun yerine ve daha geniş bir görev tanımı çerçevesinde kurulmuştur. 14 Aralık 1960 yılında Paris'te imzalanan "Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development", OECD'nin kurucu Anlaşmasını teşkil etmektedir. OECD'nin 20 kurucu üyesi bulunmakta olup bunlar; ABD, Avusturya, Kanada, Fransa, Hollanda, Lüksemburg, Almanya, İtalya, İngiltere, Belçika, Danimarka, İrlanda, Yunanistan, İsviçre, İsveç, İspanya, İzlanda, Norveç, Portekiz ve Türkiye'dir. Estonya, İsrail, Slovenya ve Şili 2010 yılı içinde üye olarak Örgüte katılmış olup, Rusya Federasyonu ile üyelik müzakereleri sürdürülmektedir.

OECD'ye ait internet sitesine göre 2014 yılı itibarıyla hali hazırda üye olan 34 ülke şunlardır: Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Avusturalya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Kore, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda ve Yunanistan.

### 2.2.OECD'nin Amacı

Yukarıda belirttiğimiz üzere 14 Aralık 1960 yılında Paris'te imzalanan "Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development", OECD'nin kurucu Anlaşmasını teşkil etmektedir. Konvansiyonun giriş bölümü "bireysel özgürlükleri koruyarak genel refah düzeyini arttırmak olan BM amaçlarına ulaşmanın ekonomik güç ve refah düzeyini yükseltmekten geçtiği inancıyla" diye başlamaktadır. Örgütün amacı Konvansiyonun 1.Maddesinde:

- a) mali istikrarı koruyarak, en yüksek sürdürülebilir ekonomik büyümeyi ve istihdamı sağlayacak, üye ülkelerde hayat standardını yükseltecek ve böylece dünya ekonomisinin gelişmesine,
- b) üye olan veya olmayan ülkelerde sağlıklı ekonomik kalkınmaya,
- c) uluslararası yükümlülüklere uygun olarak çok taraflı dünya ticaretinin büyümesine ayırım yapmadan katkıda bulunacak siyasalar geliştirmek olarak belirtilmektedir.

### 2.3.OECD ve Avrupa Birliği Üye Ülkelerinde İç Denetim Genel Bakış

Avrupa Birliği tarafından benimsenen kamu iç mali kontrol sistemi, iç kontrol kavramını esas almaktadır. COSO, önce özel sektörde kullanılan daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanan iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. Bu nedenle iç kontrol modeli COSO modeli olarak bilinmektedir. COSO modeli, Avrupa Birliği ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği INTOSAI2 tarafından kabul edilen ve uygulanan bir iç kontrol modelidir. COSO tarafından iç kontrol kavramı geliştirilmiş, iç kontrolün unsurları sayılmıştır. COSO modeli dışında diğer ülkeler tarafından uygulanan farklı iç kontrol modelleri de vardır. Kanada'da CoCo, İngiltere'de Turnbull Report, Güney Afrika'da King Report, Fransa'da Viot Report gibi iç kontrol yöntem ve prosedürleri hakkında çalışmalar yapılmıştır (Korkmaz, 2011:2)

COSO; iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile mali raporlamaların kalitesini arttırmaya

yönelik çalışmalar yapan gönüllü bir organizasyon olup aşağıda belirtilen beş profesyonel kuruluş tarafından 1985 yılında kurulmuştur. Bu kuruluşlar; American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği), Financial Executives Institute (Finansal Yöneticiler Enstitüsü), Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü) ve Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)'dür.

İç denetim mesleğinin hızlı gelişimi ve özel sektördeki başarılı uygulamaları görüldükten sonra iç denetimin kamu kurumlarında da tatbik edilmesi fikri yaygınlaşmıştır. Bu çerçevede iç denetim kamuda 1980'li yıllardan itibaren Anglo-Sakson ülkelerinde uygulanmaya başlamış olup, bu gün AB Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD, Avrupa Merkez Bankası'nda iç denetim uygulanmaktadır.

OECD üye ülkelerinden bazılarında salt iç denetçi kavramı bulunmamaktadır. Örneğin Fransa'da Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt 'iç denetçi' kadro ve unvanı bulunmamaktadır. İç denetim bir misyon olup bu fonksiyonu 'müfettiş' (Inspecteur Principaux Auditeurs- IP ve Inspecteur Auditeurs-IA) unvanlı denetçiler yerine getirmektedir. Her kamu kurumundaki muhasebe ve finans işlemlerinin denetimi, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığına 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". Portekiz'in modeli de Fransa'ya benzemektedir. Bazı ülkelerde iç denetimin yanında teftiş kurulları da bulunmaktadır. Örneğin İngiltere, Hollanda ve Polonya'da hem iç denetim hem de teftiş kurulları bulunmaktadır (Okur, 2010:578).

Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki yönetim kontrol sistemlerini kuzey (Anglo-Sakson) ve güney (*Third Party Ex-ante Control Approach* - üç taraflı ön kont-

rol yaklaşımı) modelleri olmak üzere ikili bir ayırıma tabi tutmak mümkündür. Birinci model; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği 'yönetim sorumluluğu (*management responsibility*) anlayışı'dır. Bu yaklaşımda, isminden de anlaşılacağı gibi, kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle *ex ante* aşamasının, her bir kurumun kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. İdarenin mali yönetim ve kontrol sistemine, idarenin dışından merkezi otoritelerce bir müdahalede bulunulmamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu model, Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır. İkinci model; Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelere benimsenmiş olan üç taraflı ön kontrol (*third party ex ante approach*) anlayışıdır. Yaklaşımın dayandığı temel unsur, iç mali kontrol sisteminin, her kurumun kendi bünyesindeki kontrolörlerce değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmesidir. Bu uygulamada, iç mali kontrol sisteminin özellikle *ex ante* aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından, örneğin Fransa'da olduğu gibi Maliye Bakanlığı personeli tarafından, yerine getirilir. Bu çerçevede, *third party ex ante* yaklaşımın üzerinde durduğu husus, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrolörün, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir (Gönülaçar, 2008:12-16)<sup>11</sup>.

#### 2.4.OECD Ülkelerinde İç Denetim

Uluslar arası alanda denetim, genelde merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi olmak üzere iki modelden oluşur. Merkeziyetçi modelde, iç denetim genelde Maliye Bakanlığına bağlı ve yapılan denetim mali denetim şeklindedir. Adem-i merkeziyetçi modelde iç denetim yönetim sorumluluğu kapsamında ilgili kurumların bünyesinde yapılanmıştır. Çünkü kamu kaynakların kullanılması sorumluluğu yönetime verilmiştir. Kamu idarelerine bağlı iç denetçiler kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetim ve iç kontrol süreçlerine odaklanılır. Kıta Avrupası (Merkeziyetçi-Güney) modeli iç

11 GÖNÜLAÇAR, Şener (2008) "Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim" [http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk\\_kamu\\_yonetiminde\\_ic\\_denetim\\_2008.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk_kamu_yonetiminde_ic_denetim_2008.pdf) (Erişim Tarihi 10.04.2014)

denetim uygulayan ülkeler olarak Fransa ve Portekiz; Anglo-Sakson (Adem-i Merkezîyetçi-Kuzey) modeli iç denetim uygulayan ülkeler olarak İngiltere, ABD ve Hollanda; Karma model uygulayan ülke olarak da Almanya sayılabilir (Soylu, 2010:79).<sup>12</sup> OECD üye ülkeleri bazında iç denetim konusu aşağıda ayrıca ülke başlıkları halinde ele alınacaktır.

#### 2.4.1. ABD’de İç Denetim

ABD’de genel kabul görmüş denetim standartları dik-kate 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 elamanlarınca 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 standartların en üst düzeyde uygulanan ülkedir (Soylu, 2010:77).

Birleşik Devletlerin merkezi olmayan bir modeli benimsediği görülmektedir. Devlet Denetim Ofisi (GAO), Kongre’nin öncelikleriyle ilgili olarak bir kurumun performansını değerlendiren dış denetimden sorumludur. Buna karşın, iç denetçinin kurumun yönetiminden sorumlu olduğu kabul edilmektedir. Orijinal model, özel sektörden uyarlanmıştır: Bir şirketin işleme ait ve mali bileşenlerinden bağımsız olan iç denetim (IA) kurumları, şirketin en üst yöneticilerine, genellikle yönetim kontrollerinin bütününe ilişkin bir değerlendirmeyi de içeren rapor sunar. Ancak, bu orijinal model zaman içinde değiştirilmiştir. 1978 yılında çıkarılan Genel Teftiş Yasası’na müteakiben, hazine bakanlığı ile hemen hemen tüm kurumlarda, bir genel müfettişlik (IG) oluşturulmuştur. Söz konusu genel müfettişlik, hazine bakanlığında, denetim birimi (Office of Audit), soruşturma birimi (Office of Investigation) olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Kurumun

12 SOYLU, Hüseyin (2010) “İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması Ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik Ve Başarısı: Türkiye Örneği” Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

üst yöneticisinin genel müfettişin gerekli gördüğü denetimlerin yerine getirmesini engellemesi yasaklanmış olmasına rağmen, genel müfettiş, kurumun geri kalan kısmından ayrı tutulmuş ve kendisine kurumun üst yöneticisine doğrudan ulaşma imkânı tanınmıştır. Bu yasa ile genel müfettişin tüm raporları doğrudan kurumun üst yöneticisine sunması ve ayrıca genel müfettişin çalışmaları hakkında Kongre’yi bilgilendirmesi öngörülmektedir. Genel müfettişin denetim ve teftişlere ilişkin altı aylık raporları, kurumun üst yöneticisine sunması ve üst yöneticinin de yorumlarını ekleyerek raporu, 30 gün içerisinde Kongre’ye sunması istenmektedir. Bu, yönetime bir hizmet olarak iç denetimin merkezi olmayan bir bakışını oluşturmakta ve Kongre’ye rapor sunma hususunda, dolaylı olarak da olsa, bir dış denetim sorumluluğu öngörülmektedir (Gürkan, 2009:77-86).

#### 2.4.2. Estonya’da İç Denetim

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, incelemek ve yenilikler öne sürmektedir. Estonya’da Maliye Bakanlığının özel sorumlulukları düzenlenmiştir. Bakanlık kurumlarının 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 (Mallı, 2013:95).

#### 2.4.3. Kanada’da İç Denetim

Kanada’da iç denetim sisteminin dış denetime ilave 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. Kanada'da merkezi olmayan tüm idarelerin iç denetim birimi olan adem-i merkeziyetçi bir yapı vardır (Soylu, 2010:78).

#### 2.4.4. Norveç'te İç Denetim

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'ı 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. Sayıştay'daki 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 (Mallı, 2013:97).

#### 2.4.5. Hollanda'da İç Denetim

Hollanda, bakanlıkların yönetim kontrolünden sorumlu olduğu ve parlamentoya yıllık olarak rapor sunduğu ve kuzey Avrupa ülkelerinde daha çok uygulanan adem-i merkeziyetçi modeli benimsemiştir. İç denetçiler, Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilir ve esas itibarıyla mali denetimi yerine getirmektedirler. İç denetçiler, bölgesel ve belediye seviyesinde de denetim yapmaktadırlar. İç denetçilerin hazırlamış

oldukları raporlardan aynı zamanda dış denetçiler de yararlanmaktadırlar (Gürkan, 2009:77-86).

#### 2.4.6. Polonya'da İç Denetim

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 (Mallı, 2013:95).

#### 2.4.7. Portekiz'de İç Denetim

İç denetimin merkezi olarak yapılandırıldığı örnek ülkelerden birisi Portekiz'de uygulanan sistemdir. Portekiz'de uygulanan iç denetim güney Avrupa ülkelerinde uygulanan modelinin bir örneğidir (Gürkan, 2009:77-86). Dolayısıyla Portekiz iç mali kontrol sistemi, her kurumun kendi bünyesindeki denetim elemanlarınca değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmektedir. Bu durum özellikle, iç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşamasında, kurum dışından, Fransa'da olduğu gibi Maliye Bakanlığı personeli tarafından, yerine getirilir. Bunun nedeni, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir denetim elemanının, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir (Soylu, 2010:75).

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 (Gürkan, 2009:77-86).

#### 2.4.8. İspanya'da İç Denetim

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 (Mallı, 2013: 99).

#### 2.4.9. İngiltere’de İç Denetim

İç denetim sisteminin geliştiren ve uygulaması ile diğer ülkelere referans olan İngiltere’deki kamu iç mali kontrol sistemi, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri çerçevesinde adem-i merkezîyetçi modeldir(Gürkan, 2009:77-86).

İngiltere’de yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Maliye Bakanlığı ve içerisindeki iç denetim birimi, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu olmadığı, adem-i merkezîyetçi bir yapı vardır. İç denetim, her bakanlığa ait iç denetçiler tarafından yapılır. İngiliz Sayıştay’ı ise büyük projelerin performans denetimi ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi konularına yönelmektedir. İngiltere, kamu harcamaları için hesap verilebilirlik müessesesini “Mali Görevli” unvanı taşıyan memurlarının üzerine kurulu bir sistemle gerçekleştirmektedir. Mali Görevlilerin sorumlulukları Hazine tarafından belirlenmektedir. 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, iç denetim sistemini 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. 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 sorum-

ludur ve genellikle Mali Görevliye bir Baş Mali Yetkili ve Denetim Komitesi aracılığıyla rapor vermektedir. İç denetim birimi başkanının her koşulda Bakanlık Mali Görevlisine doğrudan erişebilme hakkı bulunmaktadır (Soylu, 2010:75).

Hazine (Ülkemizdeki Maliye Bakanlığının fonksiyonuna sahip birim) içinde yer alan İç Denetim Dairesi, “devlet iç denetim rehberinde” yer alan ve iç denetçilerin uymak zorunda olduğu standartları belirler. Hazine aynı zamanda, kamu idareleri nezdindeki iç kontrol sisteminin, etkinliğini sağlamakla sorumludur(Gürkan, 2009:77-86).

#### 2.4.10. Fransa’da İç Denetim

Türkiye’nin idari sistem olarak örgütlenmesinde esas aldığı Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa Klasik merkezîyetçi yapı denenen güney modelinin temsilcisidir. Ulusal düzeydeki denetim faaliyetleri, Ulusal Denetim Komitesinin yardımıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından programlanmakta ve gözetilmektedir. Yapılmakta olan denetim faaliyetleri Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin sorumluluğunda olup, bazı ulusal konular ise Bölgesel Eğitim Kontrol Dairesi ve yerel denetçiler sorumluluğu altındadır. Ayrıca birkaç Bakanlık kapsayacak şekilde gerçekleştirilecek denetimlerde bakanlıklar arası denetim programlama komitesi toplanmaktadır. Komite üyeleri ilgili bakanlardan oluşmakta ve komitenin başkanlığını da Maliye Bakanı yapmaktadır. Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi 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 (Soylu, 2010:74).

Fransız Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer Bakanlık ve kamu idarelerinde “iç denetçi” kadro ve unvanı bulunmamaktadır. İç denetim bir misyon olup bu fonksiyonu ‘müfettiş’ (Inspecteur Principaux Auditeurs - IP ve Inspecteur Auditeurs - IA) unvanlı denetçiler yerine getirmektedirler. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığının iç denetçisi olan Genel Maliye Müfettişi, sadece Maliye Bakanlığını değil, aynı zamanda devlet tanımı içerisinde bulunan tüm

kamu idarelerin muhasebe ve finans işlemlerinin denetimini yapar. Aynı zamanda, genel müfettişlikler, önemli bir gözetim işlevini de ifade ederler. Doğrudan Maliye Bakanlığına rapor sunan Genel Maliye Müfettişi, kamu kaynağını (bütçe ödeneklerini) kullanan her bir kamu idaresini 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 teftiş rolüne sahip olup, bakanlık yönetimi tarafından yönetilen ve buraya rapor sunarlar. Bunlar, bütün olarak kurumun faaliyetlerini, idari iş ve işlemlerin denetimi ile mali işlemlerin denetimini gerçekleştirirler. Kıta Avrupa'sı ülkesi olan Fransa, iç denetim alanında son yıllarda, Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada'da uygulanan denetim sistemlerini örnek almaktadır (Gürkan, 2009:77-86).

#### 2.4.11. Slovenya'da İç Denetim

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 şirketlerle 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 (Mallı, 2013:95-96).

#### 2.4.12. Almanya'da İç Denetim

Almanya'da iç ve dış denetimin fonksiyonlarını birleştiren karma model vardır. Burada iç denetim kurumlarının kontrol sistemlerin bir parçası olmak yerine dış denetimin bir parçası olarak görülür. İç denetim elemanların kadroları çalıştıkları kurumlarda bulunmasına rağmen Federal Denetim Mahkemesinin (Sayıştay) gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesi ile denetim yapar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunar. Bu modelde iç denetçiler harcama öncesi ön denetim rolü ifa eder (Soylu, 2010:77).

#### 2.4.13. İrlanda'da İç Denetim

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 dene-

tim birimlerini oluşturmakla yükümlüdürler. Denetim sisteminin kurulması ve gereken şekilde çalışıp çalışmadığı Maliye Bakanlığının sorumluluğundadır. Maliye Bakanlığı denetçinin yönetimde tespit ettiği yanlış veya eksik uygulamaların yöneticiye bildirilerek gereken önlemlerin alınmasını sağlayacak sistemi kurmakla yükümlü bulunmaktadır (Mallı, 2013:94).

#### 2.4.14. Slovakya’da İç Denetim

Kamu iç mali kontrol alanında temel otorite Maliye Bakanlığı’dır. 2001 yılında Maliye Bakanlığı içinde kurulan Mali Kontrol ve İç Denetim Metodolojisi Birimi (The Unit of Financial Control and Internal Audit Methodology) merkezi uyumlaştırma birimi fonksiyonlarını yerine getirmektedir. Merkezi uyumlaştırma birimi, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında mevzuat hazırlanmasından, mali kontrol ve iç denetim alanlarında ve mali yönetim ve kontrol sistemleri hakkında metodolojilerin ve yönergelerin geliştirilmesi ve uyumlaştırılmasından sorumludur. Mali Kontrol ve İç Denetim Metodolojisi Biriminin Görevleri arasında;“Mali kontrol ve iç denetim uygulamalarını uyumlaştırmak, Mali kontrol ve iç denetim gibi kontrol birimlerinde görev alan personelin mesleki eğitimini sağlamak, Avrupa Birliği kurumları ile işbirliği yapmak, Mali Kontrol ve İç Denetim Kanunu ve bu alandaki diğer düzenlemelerin uygulanmasını izlemek, Nihai kamu hesapları ile birlikte harcama sonrası mali kontrol ve iç denetim uygulama sonuçları hakkında özet raporu Hükümete sunmak” bulunmaktadır (Uzunay, 2008:1-16)

#### 2.4.15. İsveç’te İç Denetim

İsveç’te denetim iki şekilde yürütülmektedir. Bunlardan birincisi Ulusal Denetim Ofisi, ikincisi ise Parlamento 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 komitele-

rinden 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(Mallı, 2013: 101).

Ulusal Denetim Ofisi, 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. 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 Bakanlığının 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 (Mallı, 2013: 101).

#### 2.4.16.Çek Cumhuriyeti’nde İç Denetim

Maliye Bakanlığı mali yönetim ve iç denetim alanında uyumlaştırma ve gelişimden sorumlu merkezi otoritedir. Bu alanda tek bir merkezi uyumlaştırma birimi vardır. Maliye Bakanlığı içinde Mali Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi<sup>13</sup> (Central Harmonisation Unit

13 AB genişleme sürecinde, aday ülkelerde etkin bir mali kontrol sisteminin kurulması amacıyla Avrupa Komisyonu tarafından geliştirilen “Kamu İç Mali Kontrol” yaklaşımı kapsamında

for Financial Control) görev almaktadır. Mali Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi şu alt birimlerden oluşmaktadır: Kamu İdari Kontrol ve İç Denetimin Uyumlaştırılması (Harmonisation of Public Administrative Control and Internal Audit), Kamu İdari Kontrol (Public Administrative Control), Yönetim Kontrolünün Uyumlaştırılması (Harmonisation of Managerial Control) AB Fonlarının Denetimi (Audit of EU Funds), Bölgesel Otonom Birimlerinin İdaresinin Gözden geçirilmesi (Reviewing of Economy of Territorial Autonomous Units). Merkezi uyumlaştırma birimi, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örneklerine dayanarak mali yönetim kontrol ve iç denetim sistemini geliştirmek ve desteklemekten ve bu alanlarda yeni mevzuatın geliştirilmesinden sorumlu merkezi yapıdır. Mali Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Görevleri ise şunlardır; Mali kontrol sistemini geliştirmek, AB tavsiyeleri doğrultusunda mevzuatı uyumlaştırmak, Kamu idarelerinde mali kontrol sistemlerinin işleyişi ile ilgili metodolojiler geliştirmek, Kamu idarelerinde mali kontrol birimlerinde çalışanlar için mesleki eğitimler düzenlemek, Kamu idarelerinde mali kontrol uygulamalarını koordine etmek ve ortak bir uygulama oluşturmak, Kamu idarelerinde mali kontrol alanında ortak bir uygulama oluşturmak için elde edilen, raporlanan tüm bilgileri ve Bakanlığın faaliyetleri ile ilgili ayrıca Sayıştay, OLAF yetkilileri ile ilişkiler sonucu gerekli tüm bilgileri sağlamak. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Temel Düzenlemeleri arasında;

İç Denetim Yönergesi’de vardır.(Uzunay, 2008:1-16)<sup>14</sup>

merkezi uyumlaştırma fonksiyonu önem kazanmıştır. AB(15) ülkelerinde ulusal bütçe için merkezi uyumlaştırma birimi olarak merkezi yapılar kurulmamıştır. Son üye (12) ülkede ise Kamu İç Mali Kontrol yaklaşımı gereği, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında standartlaşma ve metodolojiyi geliştirmek üzere merkezi uyumlaştırma birimleri kurulmuştur. Merkezi Uyumlaştırma Birimleri, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında standartlaşma ve metodolojiyi geliştirmek, idareler arası uyum ve koordinasyonu sağlamak ve bu alanda iyi uygulama örneklerini yaymak üzere faaliyetlerde bulunmakta ve bu amaçla düzenlemeler yapmaktadır(Uzunay, 2008:1-16)

- 14 UZUNAY, Vildan (2008) “AB (12) Ülkelerinde Kamu İç Mali Kontrol Yaklaşımı Çerçevesinde Kurulan Merkezi Uyumlaştırma Birimleri” İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi İç Kontrol Bülteni Sayı 1  
<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6851,uzunay-v-ab-12-ulkelerinde-kamu-ic-mali-kontrol-kavrami-.pdf?0> (Erişim Tarihi 11.04.2014)

#### 2.4.17. Finlandiya’da İç Denetim

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 Bakanlığına bağlı İç Kontrol ve Risk Yönetimi Konseyi oluşturulmuştur. Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevleri bu Konsey Tarafından yürütülmektedir (Mallı, 2013:93).<sup>15</sup>

#### 2.4.18. Macaristan’da İç Denetim

Kamu iç mali kontrol sisteminin geliştirilmesinden sorumlu temel otorite Maliye Bakanlığı’dır. Maliye

- 15 MALLI, İsmail (2013) “Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi Ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması” Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Dış Ticaret Eğitimi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Bakanlığı içinde yer alan Mali Kontrol Başkanlığı (Department of Financial Control) mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında merkezi uyumlaştırma birimi görevini yürütmektedir. Merkezi uyumlaştırma birimi; kamu iç mali kontrol sisteminin gelişiminden, düzenlenmesinden, koordinasyonundan ve uyumlaştırılmasından sorumludur. Mali Kontrol Başkanlığı; Mali Yönetim ve Kontrol Birimi (Financial Management and Control Unit); İç Denetim Birimi (Internal Audit Unit) ve Yasal ve Koordinasyon Biriminden (Legal and Coordination Unit) oluşmaktadır. Merkezi uyumlaştırma birimi olarak Maliye Bakanlığı, mali kontrolün her aşamasında kamu iç mali kontrol sisteminin standart ve uyumlaştırılmış olarak tamamen uygulanmasını sağlamak amacıyla kamu iç mali kontrol sistemini koordine eder. Genel bir kamu iç mali kontrol stratejisi belirler. 2004 yılında **İç Denetim Kurulu** kurulmuştur. Kurul iç denetim sisteminin bağımsızlığını sağlamak ve uygulama sonuçlarını bakana raporlamaktan sorumlu bakanlık üstü bir birimdir ve kurula Maliye Bakanı başkanlık etmektedir. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Görevleri arasında; “Mali yönetim ve kontrol ve iç denetim sistemlerini ve metodolojilerini uyumlaştırmak ve koordine etmek, Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim faaliyetlerini değerlendirmek ve incelemek, Rehber hazırlamak, Rehberler ve elkitaplarının uluslararası standartlara ve merkezi uyumlaştırma birimi tarafından oluşturulan modele uygunluğunu incelemek, İç denetim faaliyetlerinin belirlenen modele uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, Mali kontrol ve denetim sistemlerini koordine etmek ve uyumlaştırmak” Bulunmaktadır (Uzunay, 2008:1-16)

#### 2.4.19. Türkiye’de İç Denetim

Ülkemizde kamu kurum ve kuruluşlarında uluslararası standartlara uygun olarak iç denetim birimlerinin kurulması konusu, ilk kez Avrupa Birliği müzakere sürecinde 32. Fasıl ve kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları kapsamında ele alınmıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilen 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun’da iç denetime ilişkin düzenlemeler yapılmış, ancak söz konusu Kanun Cumhurbaşkanlığı tarafından veto edildiğinden yasalama yapılamamıştır. Türkiye’nin Avrupa Birliğine uyum

sürecinde çıkarılan 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim sistemi Türk kamu idarelerinde de uygulanmaya başlamıştır. İç denetim faaliyeti, anılan Kanun ile ön görülen yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin temel unsurunu oluşturmaktadır. Kanunun 63 üncü maddesinde iç denetimin uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından yapılacağı, kamu idaresinde doğrudan üst yöneticiye bağlı İç Denetim Birimi Başkanlıklarının faaliyete geçirileceği açıkça ifade edilmiştir.<sup>16</sup>

Türkiye’de 5018 sayılı Kanun’da kamu idarelerinde İç Denetim Birimi Başkanlıkları kurulabileceği öngörülmeyle birlikte, teşkilat, personel istihdamı, kadro ve idari esaslar çerçevesinde bir başkan atanmamış olduğundan birim idari yapısı belirsiz, yönetimin yetki ve sorumlulukları açık olmayan birimler oluşturulmuştur. Ülkemizde denetimin bağımsızlığı tam olarak anlaşılan ve uygulanan bir kavram değildir. Üst yöneticiye amirlik ilişkisiyle bağlanan iç denetçinin ve denetimin nasıl bağımsız olacağı anlaşılamamaktadır. İç denetime ilişkin standartlarının belirlenmesi, uyumun sağlanması, izleme ve düzenleme yapmak üzere merkezi uyumlaştırma birimi kurulur. İç kontrol standartlarına uyumun sağlanması ve uygulamanın izlenmesi amacıyla merkezi bir birim oluşturulması sistemin güvencesidir. Ayrıca danışmanlık işlevine haiz bir kurul oluşturulur. Merkezi uyumlaştırma birimlerinin temel fonksiyonları: “İç Kontrol ve iç denetim alanında uluslararası standartlara uyum, Koordinasyon, İzleme ve raporlama ( doğrudan maliye bakanlarına veya yetkili organlara), Düzenleme yapma” şeklinde sayılabilir. AB ülkelerinde uyumlaştırma birimlerinin merkezde genel müdürlük düzeyinde yapılandırılması benimsenmiştir. Türkiye’de İç Denetim Koordinasyon Kurulu merkezi uyumlaştırma birimi olarak tanımlanmış ve Kurulun sekretaryasını da Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünde bir dairenin yürütmesi öngörülmüştür. Sekretarya dairesi, İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi olarak adlandırılmış ve uyumlaştırma görevini fiilen üstlenmiştir. Bu şekilde ülkemiz uygulaması, AB’den farklı özellikler taşımaktadır (Örenay,2010:89-104).<sup>17</sup>

16 [http://icdenetim.icisleri.gov.tr/default\\_B0.aspx?content=61](http://icdenetim.icisleri.gov.tr/default_B0.aspx?content=61) (Erişim Tarihi 14.04.2014)

17 ÖRENAY, Hami (2010)“Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (Kimk) Ve Türkiye Uygulaması” Sayıştay Denetçileri Derneği Dış Dene-

5018 sayılı Kanununun 67'inci maddesinde Maliye Bakanlığına bağlı olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. Kurulun kamu idarelerindeki iç denetim sistemlerini izlemek, iç denetim ile ilgili mevzuat hazırlamak, denetim standartlarını belirlemek gibi görevleri vardır. İç denetim koordinasyon kurulunun görevleri 5018/6'da sayılmakta olup özetle; "Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olarak,"

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,
- Denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu yıllık risk değerlendirmesi ve buna bağlı risk odaklı denetim yöntemlerini geliştirmek.
- Kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile varsa diğer denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- İç denetçilerin; atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek, uyacakları etik kuralları belirlemek, sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek,
- Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak

Gibi başlıca görevleri yerine getirmektedir.

5018/7'de ise Kurulun yetkileri özetle; "Görev alanı ile ilgili konularda tebliğ, rehber ve kararlar yayımlamak, iç denetimle ilgili etüt, inceleme, araştırma ve diğer çalışmalar ile istatistikî verileri değerlendirerek, gerekli görülenleri yayımlamak, İç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek." Şeklinde sayılmıştır.

AB yaklaşımında iç denetim merkezi değil ademi

merkezi bir yapıda tüm kamu idarelerinde yürütülen ancak standartlara uyumu ve kalitesi merkezi şekilde izlenen bir faaliyet olarak görülmektedir. Her kamu idaresinde idari faaliyetlerden bağımsız, statüsüne uygun bir yapıda denetim birimi kurulması ve denetimin yönetiminden sorumlu bir başkan atanması öngörülmüştür. Uluslararası kabul görmüş standartlar ile AB kriterleri ve yaklaşımları çerçevesinde oluşturulması gereken yeni mali yönetim ve kontrol sistemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır. AB'nin öngördüğü Kamu İç Mali Kontrol Sistemi Bileşenleri; "1. Yönetim sorumluluğu, 2. İç kontrol sistemi- Mali yönetim ve kontrol sistemi, 3. İç denetim, 4. İç kontrol ve iç denetim merkezi uyumlaştırma birimleri, 5. Denetim komiteleri, 6. Dış denetim"den oluşmaktadır. Ülkemizde üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur(Örenay,2010:89-104).

Türkiye'de uygulanan iç denetim sistemi hakkında farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre şu anda ülkemizde uygulanan model merkezi modeldir. Bu modelde Maliye Bakanlığı bütçeyi hazırlamakla kalmaz, kendi personeli olan "sayman" ve "bütçe dairesi başkanı" gibi unvanları olan personeli diğer bakanlıklara yerleştirmek suretiyle harcama öncesi kontrol yapar. Bu yapıda iç denetim yine Maliye Bakanlığı personeli tarafından yapılır.(Tek ve Çetinkaya, 2004:3-12)<sup>18</sup>. Ayrıca Mallı (2013:111-116)'ya göre de Türkiye'de uygulanan model merkeziyetçi modeldir. Diğer bir görüşe göre 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kuzey (Anglo-Sakson) yani ademi merkeziyetçi sistem uygulanmaktadır. Buna göre bu model; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği 'yönetim sorumluluğu anlayışı'dır. Bu yaklaşımda, isminden de anlaşılacağı gibi, kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle *ex ante* aşamasının, her bir kurumun kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. İdarenin mali yöne-

tim Dergisi Temmuz-Agustos-Eylül 2010 Sayısı <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-kamu-ic-mali-kontrol-sistemi-kimk-ve-turkiye-uygulamasi-1-17.pdf> (Erişim Tarihi 14.04.2014)

18 TEK, Zuhâl; ÇETİNKAYA, E.Mert (2004) "İç Denetim" Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı 20 <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0> (Erişim Tarihi 14.04.2014)

tim ve kontrol sistemine, idarenin dışından merkezi otoritelerce bir müdahalede bulunulmamaktadır (Gönülaçar, 2008:12-16). İç denetim sistemiyle ilgili bu tartışmaları 5018 sayılı Kanun'un getirmiş olduğu sistem üzerinden ele alırsak daha doğru bir yaklaşım elde etmiş oluruz. Türkiye'de iç denetim 5018 Sayılı Kanun'da ki ifadesiyle iç kontrolün bir parçasıdır. Her kurum kendi iç denetim birimini oluşturmakta ve iç denetçilerini kendileri atamaktadır. Ancak iç denetime ilişkin genel koordinasyon görevi Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuş olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'ndadır.

5018 sayılı Kanun kapsamında Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından harcama öncesi kontrol ve vize işlemleri kaldırılarak ön mali kontrol sorumluluğu ilgili idarelere devredilmiş bulunmaktadır. 2006 yılından önce mali yönetim ve kontrol sisteminin bir unsuru olarak ön mali kontrol; Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından merkezi düzeyde yapılan ön kontroller, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idarelerde Maliye Bakanlığı'nın birimleri tarafından yürütülen işlem bazında kontroller, saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen döner sermaye ve fonlarda saymanlıklarca yapılan kontrol işlemleri ve idarelerin tahakkuk ve saymanlık birimlerinde yapılan kontroller olarak yürütülmüştür. 5018 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a ait olan harcama öncesi vize ve tescil işlemi tümüyle kaldırılmış bulunmaktadır. Bu değişikliğin gerekçesi 5018 sayılı Kanunla getirilen yönetim sorumluluğu modeline dayanmaktadır. Bu kapsamda, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki ve sorumluluk birleştirilmektedir. Diğer bir deyişle 1050 sayılı Kanunda var olan yetkisiz sorumluluk (ita amirinin kural olarak mali sorumluluğunun olmaması ancak tahakkuk memurunun harcamaların mevzuata uygunluğu bakımından sorumlu tutulması) ya da yetkili sorumsuzluk (ita amirlerinin harcama işlemini başlatmak ve onaylamak için sorumlu olması ancak harcamanın mevzuata uygunluğundan sorumlu olmaması) sorununa son vermek amaçlanmıştır. Dolayısıyla sorumluluğun hiyerarşik olarak daha yukarılara çekilmesi ve daha da önemlisi kamu hizmetlerinin gördürülmesinde yöneticinin performansının öne çıkması, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yöneticilere bazı esneklikler tanınması gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Bu

kapsamda Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan harcama ve/ya işlem öncesi kontrollerin kaldırılarak harcama ve/ya işlem sonrası denetimlerin etkililiğinin artırılması amaçlanmıştır (Şahin,2011:71-73)<sup>19</sup>

Bu haliyle Türkiye'deki iç denetim sisteminde 5018 sayılı Kanunla ademi merkezîyetçi modele geçişin sözü konusu olduğu söylenebilir.

#### 2.4.20. İtalya'da İç Denetim

İtalya'da ise, her kurum ve kuruluşun idari teftiş ve soruşturmalarını 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 (Mallı, 2013:99).

#### 2.4.21. Diğer OECD Ülkelerinde İç Denetim

İç denetim yaklaşımı ne olursa olsun, OECD ülkeleri arasında genel kabul görmüş ortak bir iç denetim anlayışının varlığından bahsedilebilmekte olup, genel kabul görmüş iç denetim anlayışının temelde üç esasa dayanmaktadır. Birincisi; iç denetimin kamu kaynaklarının korunması amaçlı olmak üzere iç mali kontrolün temel bir unsuru olduğudur. İkincisi; iç denetim faaliyetleri, düzenli operasyonel işlemleri içermesine rağmen geniş perspektifte değerlendirildiğinde bilgi teknolojileri ve bilgi güvenliği, performans sisteminin değerlendirilmesi gibi operasyonel işlemlerden bağımsız testleri de içermektedir. Üçüncüsü; sürekli

19 ŞAHİN, Fatih (2011) "5018 Sayılı Kanun Kapsamında Türkiye İstatistik Kurumu'nda İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi İçin Bir Araştırma" Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu Uzmanlık Tezi.

ve yeniden tanımlanan, geliştirilen ve daha iyi organize edilene denetim standartlarına sahip olmalıdır. OECD üyesi ülkelerde iç denetim uygulamaları, çok genel olarak temelde merkezi ve merkezi olmayan model olmak üzere iki gruba ayrılmakta olup, benzer yaklaşımlar, dünyanın diğer ülkelerinde de görülebilmektedir. Bazı ülkelerin iç denetim uygulamalarında da kendilerine mahsus özel kurumlarını ve yaklaşımlarını miras olarak aldıkları görülmektedir (Gürkan, 2009:75). Diğer OECD ülkelerinden Lüksemburg iç denetimini, “güney” modelini uygulayarak gerçekleştirmektedir. (Arcagök ve Yörük :5)20 Aynı Şekilde Yunanistan ve Belçika’da iç denetimde, “güney” modelini uygulamaktadırlar(Doğmuş, 2010:43).

## SONUÇ

OECD Ülkelerinde iç denetimin ele alındığı çalışmamızın yukarıdaki ilgili kısımlarında görüldüğü üzere OECD ülkeleri arasında genel kabul görmüş ortak bir iç denetim anlayışı bulunmamakta ancak genel olarak üye ülkeler iç denetim sistemlerini oluştururken merkeziyetçi-ademi merkeziyetçi ve karma modellerden oluşan sistemler benimsemiştir. Ülkelerin özelinde iç denetim sistemleri incelendiğinde teftiş organizasyonlarını andıran yapılar olduğu gibi sadece denetime yoğunlaşmış sistemler de mevcuttur. Yine iç denetim sistemleri ülkeler özelinde incelendiğinde, ülkelerin içinde bulunduğu kültür bloklarının denetim sistemlerinde de etkili olduğu görülmektedir. Diğer bir tespit OECD üye ülkelerinin ve AB’nin iç denetime sistemlerinin kurulmasına dönük faaliyetlere verdikleri önemdir. Ülkemiz özelinde Avrupa Birliği’ne üyelik müzakerelerinde iç denetim birimlerinin kurulması konusu ile kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları bu anlamda dikkat çekicidir. Hem OECD hem de Avrupa Birliği üye ülkelerinden İspanya, Yunanistan ve Portekiz’in başını çektiği son ekonomik kriz kamu yönetiminde mali denetimin ve mali disiplinin ne kadar önemli olduğunu bir kez daha göstermiştir. Yukarıda da bahsettiğimiz üzere

AB yaklaşımında iç denetim merkezi değil her kurumun kendi fotoğrafını kendisinin çektiği yani ademi merkezi bir yapıda tüm kamu idarelerinin kendileri tarafından yürütülen ancak standartlara uyumu ve kalitesi merkezi şekilde izlenen bir sistem olarak gelişmektedir. İç denetimi merkezi sistem üzerine inşa eden ülkelerde de artık devlet içerisinde Maliye Bakanlığı veya Hazine gibi bir birimin denetime ilişkin standartları ve rehberi belirlemekle görev sınırının çizildiği ve her kurumun iç denetim biriminin kendi içerisinde kurulduğu bir sisteme geçilmektedir.

## Kaynakça

**TUFAN**, Mehri; **GÖRÜN**, Mustafa (2013) “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi” Sayıştay Dergisi, Sayı 89

**DOĞMUŞ**, M. Didem (2010)“Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi”, Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi-2

**TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ** “Kurumsal Yönetimin Güvencesi İç Denetim” Platin Dergisi Eki [http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin\\_Ek.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf) (Erişim Tarihi 09.04.2014)

**GÖNÜLAÇAR**, Şener (2007) “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler” Mali Hukuk Dergisi 130 (Temmuz-Ağustos 2007) ve 131 (Eylül-Ekim 2007)’inci Sayıları, [http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC\\_DENETIMDE\\_Hedefler\\_ve\\_Beklentiler.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC_DENETIMDE_Hedefler_ve_Beklentiler.pdf) (Erişim Tarihi 08.04.2014)

**T.C.BAŞBAKANLIK**,<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIlli=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5018> (Erişim Tarihi 08.04.2014)

**T.C.MALİYEBAKANLIĞI**,<http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Nedir.pdf> (Erişim Tarihi 10.04.2014)

**BAYKARA**, S.Tunahan (2013)“Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme” Sayıştay Başkanlığı Sayıştay Dergisi, Sayı 90, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der90m5.pdf> (Erişim Tarihi 10.04.2014)

**YÖRÜKER**, Sacit (2004) “Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma:Kavramsal Bir Çerçeve” TESEV Denetim Çalıştay İkinci Toplantısı, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn55KavramsalCercedeTebliğ.pdf> (Erişim Tarihi 10.04.2014)

20 ARCAĞÖK, M.Sait(Çev.); YÖRÜK, Bahadır (Çev.) “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, Public Expenditure Management Manual for Europe (2003), Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), Paris. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6823,arcagok-msait-yoruk-bahadir-yonetim-kontrolu-ic-kontrol.pdf?0> (Erişim Tarihi 11.04.2014)



**GÜRKAN**, Nazmi Zarifi (2009) “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı” Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Bölümü **Yüksek Lisans Tezi**, <http://eprints.sdu.edu.tr/690/1/TS00766.pdf> (Erişim Tarihi 10.04.2014)

**OKUR**, Yaşar (2010)“Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme” Maliye Dergisi, Sayı 158, [http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/158/30.YaSar.OKUR.pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/158/30.YaSar.OKUR.pdf) (Erişim Tarihi 10.04.2014)

**T.C. DIŞ İŞLERİ BAKANLIĞI**, [http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi\\_ve-gelisme-teskilati\\_oecd\\_tr.mfa](http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati_oecd_tr.mfa) (Erişim Tarihi 09.04.2014)

**OECD**, <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> (Erişim Tarihi 09.04.2014)

**T.C. DIŞ İŞLERİ BAKANLIĞI**, [http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi\\_ve-gelisme-teskilati\\_oecd\\_tr.mfa](http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati_oecd_tr.mfa) (Erişim Tarihi 09.04.2014)

**PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ**, <http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim-tarihcesi> (Erişim Tarihi 14.04.2014)

**GÖNÜLAÇAR**, Şener (2008) “Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim” [http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk\\_kamu\\_yonetiminde\\_ic\\_denetim\\_2008.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk_kamu_yonetiminde_ic_denetim_2008.pdf) (Erişim Tarihi 10.04.2014)

**SOYLU**, Hüseyin (2010) “İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması Ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik Ve Başarısı: Türkiye Örneği” Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

**MALLI**, İsmail (2013) “Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi Ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması” Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Dış Ticaret Eğitimi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

**UZUNAY**, Vildan (2008) “AB (12) Ülkelerinde Kamu İç Mali Kontrol Yaklaşımı Çerçevesinde Kurulan Merkezi Uyumlaştırma Birimleri” İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi İç Kontrol Bülteni Sayı 1

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6851,uzunay-v-ab-12-ulkelerinde-kamu-ic-mali-kontrol-kavrami-.pdf?0> (Erişim Tarihi 11.04.2014)

**T.C. İÇ İŞLERİ BAKANLIĞI**, [http://icdenetim.icisleri.gov.tr/default\\_B0.aspx?content=61](http://icdenetim.icisleri.gov.tr/default_B0.aspx?content=61) (Erişim Tarihi 14.04.2014)

**ÖRENAY**, Hami (2010)“Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (Kimk) Ve Türkiye Uygulaması” Sayıştay Denetçileri Derneği Dış Denetim Dergisi Temmuz Ağustos Eylül 2010 Sayısı <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-kamu-ic-mali-kontrol-sistemi-kimk-ve-turkiye-uygulamasi-1-17.pdf> (Erişim Tarihi 14.04.2014)

**TEK**, Zuhâl; **ÇETİNKAYA**, E.Mert (2004)“İç Denetim” Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı 20 <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0> (Erişim Tarihi 14.04.2014)

**ŞAHİN**, Fatih (2011)“5018 Sayılı Kanun Kapsamında Türkiye İstatistik Kurumu’nda İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi İçin Bir Araştırma” Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu Uzmanlık Tezi.

**ARCAGÖK**, M.Sait(Çev.); **YÖRÜK**, Bahadır (Çev.) “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, Public Expenditure Management Manual for Europe (2003), Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6823,arcagok-msait-yoruk-bahadir-yonetim-kontrolu-ic-kontrol.pdf?0> (Erişim Tarihi 11.04.2014)

**KORKMAZ**, Zühâl (2011)“Coso İç Kontrol Standartları Ve Türkiye Uygulaması” Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, T.C. Çevre Ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara

[http://www.csb.gov.tr/db/strateji/editordosya/ZuhalkORKMAZ-COSO\\_Ic\\_Kontrol\\_Standartlari\\_ve\\_Turkiye\\_Uygulaması.pdf](http://www.csb.gov.tr/db/strateji/editordosya/ZuhalkORKMAZ-COSO_Ic_Kontrol_Standartlari_ve_Turkiye_Uygulaması.pdf) (Erişim Tarihi 16.04.2014)

**İÇ DENETİM MERKEZİ**, [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063) (Erişim Tarihi 16.04.2014)

**OECD** (2011) “Internal Control and Internal Audit:Ensuring Public Sector Integrity and Accountability” <http://www.oecd.org/governance/47638204.pdf> (Erişim Tarihi 16.04.2014)