



# ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU'NUN (KMYKK) İNCELENMESİ

**ÖZET:** Dünyada, kamu yönetimi alanında son yıllarda ortaya çıkan yeni kamu yönetimi yaklaşımı çerçevesinde birçok ülkede reformlar yapılmaktadır. Bu yaklaşım, kamu yönetiminin; katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesap verebilir, performans yönetimine dayalı, sonuç ve hedef odaklı, yerinden yönetim ağırlıklı olarak yürütülmesini öngörmektedir. Dünyada ortaya çıkan bu yeni kamu yönetimi anlayışına paralel olarak, Türk kamu mali yönetimi anlayışında da önemli bir değişim yaşanmaktadır. Bu kapsamda Türk kamu mali yönetim ve kontrol sistemi, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği müktesabı ile uyumlaştırılması amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeniden yapılandırılmıştır. Bu makalede, kamu idarelerine getirilen iç denetim yaklaşımını uluslararası standartlar açısından incelemek, aradaki uyum ve farklılıkları tespit etmek ve işleyişi ortaya koyarak sorunlara ve çözümlere dikkati çekmek amaçlanmıştır.

## 1. Giriş

Önceleri bir uzmanlık alanı gibi algılanan iç denetim, modern yaklaşımları, ilkeleri, standartları, yetkinlik belgeleri olan ve bir mesleki teşkilata üye meslektaşlar tarafından yürütülen bir meslek haline gelmiştir. Bu mesleğin gelişimine merkezi ABD'de bulunan IIA (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü- The Institute of Internal Auditors) rehberlik etmektedir. ABD'de bir milli komite gibi çalışan COSO (Sponsor Organizasyonlar Komitesi-Committee of Sponsoring Organizations) komitenin sponsorlarından biri olan bu örgütün, yayımladığı standartlar dünya uygulamalarına yön veren değişik mesleki örgütler tarafından kabul görmektedir. Paydaşlarına hesap verme durumunda olan yöneticilere, işletmenin iç kontroller, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkililiği konusunda güvence ve danışmanlık hizmeti veren iç denetimin, küresel kabul gören ilke ve standartlarına uygun çalışması her ülkede doğrudan ya da dolaylı bir zorunluluk haline gelmiştir.

**Nihat ARI**  
İç Denetçi, YMM  
Marmara Üniversitesi

Ülkemizde AB mevzuatına uyum sürecinde kamu kurumlarında önemli bir yeniden yapılanma öngören 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uluslararası mevzuatın zorlayıcı etkisi ile uluslararası standartlar esas alınarak düzenlenmiştir. Bu çalışma kapsamında söz konusu düzenlemelerin uluslararası standartlara uygunluğunu ortaya koymak amacıyla iki düzenleme arasında bir karşılaştırma yapılmıştır. Aşağıda tablo halinde sunulan karşılaştırmamızda IIA'nın Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) yer alan sıralama esas alınmıştır. Karşılaştırmada özellikle iç denetimin tanımı, etik ve davranış kuralları ve nitelik standartları ele alınmış ve zorunlu olan standartların yorumları ve alt hükümlerine ayrıntılı olarak yer verilmemiştir.

## 2. Uluslararası İç Denetim Standartları İle Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu Düzenlemelerinin Karşılaştırılması

Ülkemizde AB mevzuatına uyum sürecinde kamu kurumlarında önemli bir yeniden yapılanma öngören 5018 sayılı KMYKK uluslararası mevzuatın zorlayıcı etkisi ile uluslararası standartlar esas alınarak düzenlenmiştir. Bu çalışma kapsamında söz konusu düzenlemelerin uluslararası standartlara uygunluğunu ortaya koymak amacıyla iki düzenleme arasında bir karşılaştırma yapılmıştır. Aşağıda tablo halinde sunulan karşılaştırmamızda IIA'nın UMUÇ'unda yer alan sıralama esas alınmıştır. Karşılaştırmada zorunlu olan standartların yorumları ve alt hükümleri ayrıntılı olarak verilmemiştir.

	IIA'IN STANDARTLARI	KAMU MALİ YÖNETİMİ KONTROL KANUNU DÜZENLEMELERİ	FARKLILIKLAR
<b>Tanım</b>	<p>İç Denetim: İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.</p> <p>İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.</p>	<p>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.</p> <p>Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.</p>	<p>KMYKK 'da (Kanun) iç denetim tanımında "rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık" ifadesi ile iç denetimin daha çok danışmanlık faaliyeti yönü ön plana çıkmaktadır. IIA standartlarında yer alan "nesnel güvence sağlama" ibaresi denetim faaliyetlerine işaret etse de Kanunun uygulamasında bu ifadenin "denetim" anlamına geldiği açıkça ifade edilmelidir.</p> <p>-Kanunda iç denetimi tanımlarken ifade edilen "genel kabul görmüş standartlara uygun" ifadesinin IIA standartlarına mı referans verdiği belli değildir.</p>
<b>Etik İlkeler</b> 1. Dürüstlük	<p>İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar.</p>	<p>İç denetçilerin dürüstlüğü güven verir ve böylece verdikleri kanaat ve değerlendirmelere itimat edilmesine zemin oluşturur.</p>	
2. Objektiflik	<p><b>Objektiflik:</b> İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede meslekî objektiflik sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve bir yargıya varırken kendilerinin veya başkalarının menfaatlerinden çok etkilenmez.</p>	<p><b>Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık:</b> İç denetçiler, yaptıkları denetimlerle ilgili bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst düzeyde mesleki tarafsızlık sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini adil ve önyargısız bir şekilde yapar ve kendisi veya diğerlerinin menfaatlerinden etkilenmez.</p>	<p>-IIA'nın belirlediği etik ilkelerde "Objektiflik" başlığı altında tanımlanırken Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kurallarında "Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık" başlığı altında açıklanmıştır.</p> <p>-IIA Etik İlkelerde "İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar." ifadesinde dengeli kelimesi Meslek Ahlak Kurallarında "adil ve önyargısız" olarak ifade edilmiştir.</p>



3. Gizlilik	İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukukî ve meslekî bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.	İç denetçiler, denetim esnasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı gösterir, hukuki ve mesleki zorunluluk olmadıkça bunları yayınlamaz ve açıklamaz	-IIA'nın Etik İlkelerinde" elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir" ifadesine karşılık Meslek Ahlak Kurallarında "bilgilerin gizliliğine saygı gösterir." İfadesi kullanılmıştır. IIA'da kullanılan ifade, hem bilginin gizliliğine hem de kimden öğrenildiğini açıklamaz anlamı vermektedir.
4. Yetkinlik (Ehil Olma)	İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.	İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin yürütülmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyarlar	
<b>Davranış Kuralları</b> 1.Dürüstlük	İç denetçiler, 1.1. Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar, 1.2. Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar, 1.3. Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girmezler, 1.4. Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.	İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken: 1.1. Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket ederler. 1.2. Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar, 1.3. Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girmezler, 1.4. İdarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar. 1.5. Aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundururlar.	
2. Objektiflik	<b>2. Objektiflik</b> İç denetçiler, 2.1. Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılacak herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir, 2.2. Meslekî muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılacak herhangi bir şeyi kabul etmezler, 2.3. Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.	<b>2. Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık</b> İç denetçiler: 2.1. Görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdır. 2.2. Bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur. 2.3. Bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur. 2.4. Denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur. 2.5. Denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar. (sonuçlar yalnızca elde edilen kanıtlara dayalı olmalı ve denetim standartlarına uygun olarak birleştirilmelidir). 2.6. Değerlendirmelerinde tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Bu durum, idarenin çıkarlarıyla çatışabilecek faaliyet veya ilişkiler için de geçerlidir. 2.7. Denetçinin profesyonel yargılama yapmasını zedeleyen veya zedeleyebilecek hiçbir menfaat kabul etmez. 2.8. Bildikleri halde açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun sıhhatini bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.	Tablodan da görüleceği üzere Kamu İç Denetçileri Davranış Kurallarında 2.1,2.2,2.3,2.4,2.5 maddeleri eklenmiştir.

3. Gizlilik	<p>İç denetçiler, 3.1. Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar, 3.2. Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.</p>	<p>İç denetçiler: 3.1. Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı olur. Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir. 3.2. Sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz</p>	<p>Kamu İç Denetçileri Davranış Kurallarında "Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir." ifadesi eklenmiştir.</p>
4. Yetkinlik (Ehil Olma)	<p>İç denetçiler, 4.1. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler, 4.2. İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler, 4.3. Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkililik ve kalitesini devamlı geliştirirler.</p>	<p>İç denetçiler: 4.1. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir. 4.2. İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir. 4.3. Kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.</p>	
<b>1-Nitelik Standartları</b> 1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluklar	<p>İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Tanımı, Etik Kuralları ve Standartlarla uyumlu olan bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır.</p>	<p>İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Kamu İç Denetim Standartlarına (Standartlar) uygun olarak her kamu idaresi için üst yöneticinin onayı ile çıkarılacak bir yönerge ile belirlenmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, iç denetim yönergesini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yöneticiye onay için sunmak zorundadır.</p>	<p>-IIA standartlarında "İç Denetim Yönetmeliği" ifadesine karşılık, Kamu İç Denetim Standartlarında (Standartlar) "İç Denetim Yönergesi" ifadesi geçmektedir. -Yönerge, yönetmeliğe göre hiyerarşik olarak daha alt bir düzenlemeyi ifade etmektedir. - Standartlarda yönergede yapılması gereken değişiklikleri üst yöneticiye öneriler sunulmak kaydıyla değerlendirilirken, IIA'de "dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır." ifadesi kullanılarak Standartlarda yer verilmeyen yönetim kurulu ifadesine yer verilmektedir.</p>
1010 - İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması	<p>İç Denetim Tanımına, Etik Kurallarına ve Standartlara uyma zorunluluğu, iç denetim yönetmeliğinde tanınmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisinin, İç Denetim Tanımını, Etik Kurallarını ve Standartları üst seviye yönetim ve yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirmesi gerekir.</p>	<p>İç Denetim Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara uyma zorunluluğuna, iç denetim yönergesinde yer verilmesi zorundadır. İç denetim yöneticisi, İç Denetim Tanımını, Meslek Ahlak Kurallarını ve Kamu İç Denetim Standartlarını üst yönetici ve üst yönetime açıklamalıdır.</p>	<p>İdarelerde Kamu İç Denetim Yönergesi hazırlanıp üst yönetici ve birimde görev yapan iç denetçiler tarafından imzalanmaktadır. Ancak iç denetim birim yöneticisinin İç Denetimin tanımını, Etik Kurallarını ve Standartlarını yönetim kurulu ile değerlendirmesi yapılmamaktadır.</p>
1100-Bağımsızlık ve Objektiflik	<p><b>Bağımsızlık ve Objektiflik</b> İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır.</p>	<p><b>Bağımsızlık ve Tarafsızlık</b> İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yerine getiren tarafsız davranmak zorundadır.</p>	<p>-IIA 'de yer alan "Objektiflik" ifadesi Standartlarda "Tarafsızlık" olarak ifade edilmiştir.</p>



<p>1110-Kurum İçi Bağımsızlık</p>	<p>İç Denetim Yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir. İç Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit etmek zorundadır.</p>	<p>İç denetim yöneticisi, doğrudan üst yöneticiye raporlama yapmak zorundadır</p>	<p>Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına ve iç denetçilerin tarafsızlığına büyük önem vermiş ve adeta iç denetim faaliyetini bu standart üzerine yapılandırmıştır. Bu amaçla IIA Standartları, iç denetim biriminin kurum içerisinde iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan uygun bir yönetim kademesine bağlı olmasının gerekliliğini vurgulamaktadır. Standartlar; iç denetim faaliyetinin kapsamının belirlenmesinin, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinin ve faaliyet sonuçlarının raporlanmasının her türlü müdahalelerden uzak olarak yürütülmesini, iç denetimin bağımsızlığını sağlamak ve iç denetçinin tarafsızlığını temin etmek bakımından bir güvence olarak görmektedir.</p> <p>Kanun, standartların yönetim kuruluna verdiği bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin sorumlulukları üst yöneticiye vermiştir. Kamuda üst yöneticilerin icrai faaliyetlerden dolayı yönetsel sorumluluğu vardır. Uluslararası uygulamalarda bilhassa icrai faaliyetlerden uzak tutulmaya çalışılan iç denetim, Kanun ile icrai faaliyetlerle ilişkilendirilmiştir. Kamuda yürütülen iç denetimlerde faaliyetlerin üst yöneticiden bağımsız olduğundan, iç denetçilerin tarafsız görev yaptıklarından ve yapılan faaliyetlerin nesnel güvence sağladığından bahsetmek zor olacaktır. Bu durumda iç denetim faaliyetinin uluslar arası düzeyde sorumluluklarını yerine getirebileceğini söylemek zordur. Bu yüzden iç denetim birimlerinin iç denetim faaliyetlerinin sorumluluklarını yerine getirebilecekleri uygun bir yönetim kademesine raporlama yapabilmeleri sağlanmalıdır.</p> <p>İç denetçilerin atanması, görevden alınması, terfilerinin yapılması, denetim plan ve programlarının hazırlanmasında müdahale etme ve onaylama gibi önemli yetkilere sahip bir üst yönetici karşısında iç denetçiye güvence verecek herhangi bir mekanizma Kanunda ihdas edilmemiştir. Üst yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmemeleri halinde üst yönetici ile iç denetçi arasında görüş ayrılığı bulunması halinde Kurulun görevi anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmaktan öteye gitmemektedir.</p>
-----------------------------------	--	---	--

1111-Yönetim Kurulu İle Doğrudan Etkileşim	İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.	Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim İç denetim yöneticisi üst yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.	Kanunda ve diğer düzenlemelerde, iç denetim bağımsız bir faaliyet olarak ifade edilirken, bu birimlerin yöneticilerinin konumlarına yönelik herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir. İA standartlarında İç Denetim Birim Yöneticisine iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde çok önemli görevler verilmiştir. Etkili bir iç denetim faaliyeti, kendi bütçesi olan, görev, yetki ve sorumlulukları Kanunla belirlenmiş güçlü bir iç denetim birim yöneticisi ile mümkündür. Ve iç denetim birim yöneticilerinin idarenin yönetim kurulu ile doğrudan etkileşimde olması zorunludur.
1120 – Bireysel Objektiflik	İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır.	İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır.	
1130 - Bağımsızlık ve Objektifliğin Bozulması	Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır	Bağımsızlığın veya tarafsızlığın fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, durum ilgili taraflara açıklanmak zorundadır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.	
1200-Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat	<b>Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat</b> Görevler, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmek zorundadır.	<b>Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat</b> Görevler yetkin kişilerce, azami mesleki özen ve dikkatle yerine getirilmek zorundadır.	
1210 - Yeterlilik	İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.	<b>Yetkinlik</b> İç denetçiler, kişisel sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de kurumsal sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.	
1220 - Azamî Meslekî Özen ve Dikkat	İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak, azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez	İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.	
1230 - Sürekli Meslekî Gelişim	İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle arttırmak ve bunu sürdürmek zorundadır.	İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer niteliklerini sürekli meslekî gelişimle arttırmak ve güçlendirmek zorundadır.	



1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP)	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.	
1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri	Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva etmek zorundadır.	Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermek zorundadır.	
1311 – İç Değerlendirmeler	İç değerlendirmeler: • İç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini, • Özdeğerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamak zorundadır.	İç değerlendirmeler; • İç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini, • Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamak zorundadır.	
1312 Dış Değerlendirmeler	Dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmak zorundadır. Dış değerlendirme sıklığının artırılmasına yönelik ihtiyaç, dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıflar ve bunların bağımsızlığı meseleleri, menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak, İç Denetim Yöneticisi ile Yönetim Kurulu ve Denetim Kurulu arasında tartışılıp değerlendirilmek zorundadır.	Dış değerlendirmelerin en az beş yılda bir, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kurul) tarafından idare dışından nitelikli ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibine yaptırılması zorunludur. İç denetim yöneticisi, üst yönetici ve Kurul ile aşağıdaki hususları tartışmak zorundadır: • Dış değerlendirme sıklığının artırılmasına yönelik ihtiyaç. • Menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin bağımsızlığı.	Kanuna göre dış değerlendirme en az beş yılda bir yapılmak zorundadır. Kamu idarelerinde İç Denetim Faaliyetleri 2008 yılında başlamış ve beş yıllık süre henüz dolmamıştır. IIA standartlarında yapılacak dış değerlendirmenin sıklığı, dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıflar ve bunların bağımsızlığı meseleleri ve menfaat çatışması ihtimali ile ilgili durumlar en üst seviyede (İç Denetim Birim Yöneticisi ile Yönetim Kurulu ve Denetim Kurulu) tartışılması gerektiği ifade edilirken, Standartlarda dış değerlendirmeyi yapacak uzman ekibin İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kurul) tarafından belirleneceği belirtilmiştir. Standartlarda dış değerlendirmenin sıklığı, dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıflar ve bunların bağımsızlığı meseleleri ve menfaat çatışması ihtimali ile ilgili durumlar İç Denetim Birim Yöneticisi, Üst Yönetici ve Kurul tarafından tartışılması gerektiği ifade edilmiştir.
1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama	İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır.	İç denetim yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve Kurula iletmek zorundadır. Ayrıca, iç denetim yöneticisi, dış değerlendirme sonuçlarını bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana sunmak zorundadır.	IIA standartlarında KGGP sonuçlarının üst yönetime ve yönetim kuruluna iletmek zorunluluğu varken Standartlarda sonuçları üst yönetime ve Kurula göndermesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca IIA standartlarından farklı olarak iç denetim yöneticisi, bakanlıklarda ve bağlı idarelerde dış değerlendirme sonuçlarını bakana sunmak zorundadır.

1321 - "Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur" İbaresinin Kullanılması	İç Denetim Yöneticisi, yalnızca Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçları desteklerse, iç denetim faaliyetinin (biriminin) Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun olduğunu belirtebilir.	İç denetim yöneticisi raporlamalarında, iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayacak Kalite Güvence ve Geliştirme Programı sonuçlarının desteklemesi şartıyla, iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olduğunu belirtebilir.	
1322 - Aykırılıkların Açıklanması	İç Denetimin Tanımına, Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini üst yönetime ve yönetim kuruluna açıklamak zorundadır.	İç Kalite Değerlendirmesi sonuçlarına göre; İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği belirlendiğinde, aykırılık ve etkileri iç denetim yöneticisi tarafından üst yöneticiye ve Kurula açıklanmak zorundadır.	

### 3- Değerlendirmeler

İA iç kontrolü, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve risk yönetiminin geliştirilmesi amacıyla tüm yöneticiler ve personel tarafından alınan her türlü önlem, karar ve uygulamalar olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu Standartlara göre yönetim, kurum içinde etkili kurumsal yönetim süreçlerinin oluşturulmasından, risk yönetimi sürecini uygulamaktan ve iç kontrollerin etkili bir şekilde oluşturulmasından sorumludur. İç denetçiler ise, kurum içi kontrol süreçlerinin etkililiğinin ve yeterliliğinin sistematik bir şekilde denetlenmesinden sorumludurlar. İç denetçilerin, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin oluşturulması, yönetilmesine yönelik herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Etkili bir kurumsal yönetim, kurumun iç kontrol sistemi ve risk yönetimi ile bunların etkililik ve yeterliliğini denetleyen iç denetim birimlerini birbirlerinden ayrı faaliyetler olarak öngörür. 5018 sayılı Kanunda yapılan iç kontrolün tanımında, "*İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali 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.*" şeklinde iç denetim ifadesine yer verilmesi iç denetimin uluslararası uygulamalarına aykırıdır.<sup>1</sup>

1 Hayrullah Keleş, Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh229.doc>, (Erişim: 25.12.2011)

"İç denetçilerin, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin oluşturulması, yönetilmesine yönelik herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır. Etkili bir kurumsal yönetim, kurumun iç kontrol sistemi ve risk yönetimi ile bunların etkililik ve yeterliliğini denetleyen iç denetim birimlerini birbirlerinden ayrı faaliyetler olarak öngörür"

İA'nın iç denetim tanımı ile Kanunun iç denetim tanımı arasında farklılık göze çarpmaktadır. KMYKK'ya ilişkin olarak, bu kanunun sadece mali bir yasa olarak algılanması ve bu nedenle genel faaliyetler veya işleyle bağlantısının bulunmadığının düşünülmesidir. Bu düşünceyi doğrular biçimde Kanun "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" adıyla yasalaşmıştır. KMYKK'da iç denetimi tanımlarken ifade edilen "genel kabul görmüş standartlara uygun" ifadesinin İA standartlarına mı referans verdiği belli değildir.

Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına ve iç denetçilerin tarafsızlığına çok büyük önem vermiştir. Bu amaçla Standartlar, iç denetim biriminin kurum içerisinde iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan uygun bir yönetim kademesine bağlı olmasının gerekliliğini vurgulamaktadır.<sup>2</sup>

2 TİDE,s.5.





Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetim kapsamının belirlenmesinin, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinin ve faaliyet sonuçlarının raporlanmasının her türlü müdahalelerden uzak yürütülmesini, iç denetimin bağımsızlığını ve iç denetçinin tarafsızlığını temin bakımından bir güvence olarak saymaktadır. Kamu kurumlarında iç denetçiler, yönetsel sorumluluğu olan üst yöneticiye bağlı olarak görev yapmaktadırlar. Bu kapsamda yürütülen iç denetim faaliyetlerinde, faaliyetin üst yöneticiden bağımsız olduğundan, iç denetçilerin tarafsız görev yaptıklarından ve iç denetim faaliyetinin nesnel güvence verdiğinden bahsetmek zordur.<sup>3</sup>

Etkili bir iç denetim, iç denetimin bağımsız bir faaliyet olarak yapılandırılması ve iç denetçilerin tarafsız görev yapmalarıyla mümkündür. Etkili bir iç denetim faaliyeti için 5018 sayılı Kanun'da öngörülen tedbirler yeterli değildir. 5018 sayılı Kanun'da iç denetim yapacak olan iç denetçilerin bağımsızlığı daha sağlam temellere oturtulmalıdır. Örneğin aynı kurumda çalışıp sonrada iç denetçi olanların üst yöneticilerine karşı bağımsız olarak çalışabilmeleri oldukça zor olacaktır. Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde iç denetim birimi yöneticisine çok önemli sorumluluklar yüklemektedir. Etkili bir iç denetim faaliyeti, kendine ait bütçesi olan bir iç denetim birimini, güçlü bir iç denetim birimi yöneticisini gerektirir. İç denetim faaliyetinin kurumsallaşması güçlü bir iç denetim birim yönetimi ile mümkündür. Yoksa bu faaliyetin yapılan bir görevlendirme ile sıradan bir görev olarak yürütülmesi, iç denetim faaliyetinden beklenen katkıyı temin etmeyecektir. Kanunda, iç denetim bağımsız bir faaliyet olarak belirtilmesine karşın, bu birimin yöneticisinin konumuna yönelik herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir.<sup>4</sup>

5018 sayılı Kanun'da, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını güvence altına alan hükümlere yer verilmemiştir. KMYKK'da Kurulun iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını sağlama konusunda bir rolü yoktur.

3 Hayrullah Keleş, Kamuda Etkin Bir İç Denetim için Temel Şartlar, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh229.doc,s.9> (Erişim: 25.12.2011)

4 <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh229.doc,s.10>

"Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde iç denetim birimi yöneticisine çok önemli sorumluluklar yüklemektedir. Etkili bir iç denetim faaliyeti, kendine ait bütçesi olan bir iç denetim birimini, güçlü bir iç denetim birimi yöneticisini gerektirir."

İç denetçilerin atanması, görevden alınması, terfi ve teziyelerinin doldurulması, idarenin risklerinin değerlendirilmesi, denetim plan ve programlarının hazırlanması ve onaylanması, denetim veya danışmanlık görevlerinin belirlenmesi gibi kritik konularda önemli yetkilere sahip bir üst yönetici karşısında iç denetçiye güvence verecek herhangi bir mekanizma öngörülmemiştir. Üst yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmemeleri durumunda, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin üst yöneticileri ilgili bakana, mahalli idarelerin üst yöneticileri ise ilgili meclislerine karşı sorumlu olacaktırlar. Bu kapsamda Kurula verilen görev ise iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması durumunda anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmaktan öteye gitmemektedir.<sup>5</sup>

5018 sayılı Kanun'da, idarelerce yürütülen iç denetim faaliyetlerinin standartlar ve rehberlere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi konusunda öngörülen uygulanabilir bir tedbir de yoktur.

İç Denetim Birim Yöneticilerinin kamu idarelerindeki önemli rolleri KMYKK'da tanımlanmış durumda değildir; oysa uluslararası iç denetim standartlarında İç Denetim Yöneticisi çok önemli görevler yürütmektedir. Kurulun kamu idarelerindeki İç Denetim Birim Yöneticilerinin rolleri, sorumlulukları ve yetkinlikleri üzerine bir düzenleme yapması gerekmektedir.

IIA'de İç Denetim Yöneticisi kalite güvence ve geliştirme programını (KGGP) hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır. Standartlarda da bu görev iç denetim birim yöneticisine verilmiştir. Ancak Standartlar-

5 <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh229.doc,s.10>

da kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin “iç denetim birimince ve Kurulca, tüm yönleriyle değerlendirilmesi” ifadesiyle birim yöneticisi ile Kurula yer vermektedir.

#### 4. Sonuç ve Öneriler

Avrupa Birliği müktesabati ve uluslararası standartlarla uyumlu olarak hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında, bütçe birliğinin sağlanması, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin ön plana çıkması, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılması ve çağdaş kamu mali yönetimi ilkelerinden biri olan harcama sonrası etkin bir denetim yapılması konusunda önemli değişiklikler yapılmıştır.

Dünyada yaşanan ekonomik krizlerle birlikte, kamu kaynaklarının kötüye kullanılmasına tepkiler gün geçtikçe artmış ve bu bağlamda kamu yöneticilerinin hesap vermeleri günümüzde önem kazanmıştır. Bu amaçla oluşturulan kamu iç denetim sistemleri, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmayı, geliştirmeyi, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esasına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmeyi ve rehberlik yapmayı amaçlamaktadır. 5018 sayılı kanunla yeniden şekillendirilen ve büyük oranda Uluslararası ve AB standartlarına uygun hale getirilmiş, kamu iç denetim yapısında; Avrupa Birliği'nin titizlikle üzerinde durduğu en önemli konu olan iç denetim sisteminin bağımsızlığı, ülkemizde tam olarak fonksiyonel hale getirilememiştir. 6

Makalemizin daha önceki bölümlerinde yapılan açıklamalar, tespitler ve yaklaşık beş yıldır kamu idarelerinde uygulanan iç denetim faaliyetleri sonucu görülen eksiklikler göz önünde bulundurularak kamuda iç denetimin sürdürülebilirliği ile ilgili görüşlerimiz aşağıdaki gibidir.

1- Etkili bir kurumsal yönetim, kurumun iç kontrol sistemi ve risk yönetimi ile bunların etkililik ve yeterliliğini denetleyen iç denetim birimlerini birbirlerinden ayrı faaliyetler olarak öngörür. 5018 sayılı Kanunda yapılan iç kontrolün tanımında,

“İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali 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.” şeklinde iç denetim ifadesine yer verilmesi iç denetimin uluslararası uygulamalarına aykırıdır. İç kontrol tanımının uluslararası uygulamalara uygun olarak yapılması gerekmektedir.

- 2- 5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde geçen iç denetim tanımı IIA'ın yaptığı iç denetim tanımı ile uyumlu hale getirilmelidir. Özellikle kanun metninde yer alan “genel kabul görmüş standartlar” ifadesi ile kastedilenin ne olduğunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.
- 3- Etkili bir iç denetim faaliyeti, iç denetim birimlerinin bağımsız olarak yapılandırılması ve iç denetçilerin bağımsız ve tarafsız görev yapmalarıyla mümkündür. Etkili bir iç denetim faaliyeti için gerekli olan düzenlemeler 5018 sayılı Kanunda ve ilgili mevzuatta yeterli değildir. Kanunda öngörülen iç denetim faaliyeti, bağımsız nesnel bir güvence sağlama faaliyetinden ziyade bir danışmanlık faaliyeti olarak yer almaktadır.
- 4- Mevcut düzenlemede plan ve programın üst yöneticinin “onayına” sunulması uygulaması, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığını zedelemektedir. Kamu idarelerinde plan ve programların üst yönetici tarafından onaylanmaması veya geç onaylanması, birim yönergelerinin yürürlüğe konulamaması, birçok iç denetçinin üst yönetici tarafından verilen arazi işleri yapması, bazı iç denetçilerin soruşturma görevi yürütmesi uygulamaları dikkate alındığında kamu idarelerinde etkili bir şekilde iç denetim yapılmasının zor olduğu görülmektedir. Üst yönetici uygun görmeyeceği/beğenmeyeceği plan ve programı onaylamamak veya değiştirerek onaylamak suretiyle iç denetime müdahale edebilmektedir. Bu durum bazı konularda/birimlerde hiç denetim yapılmaması sonucuna kadar varabilecektir.

6 Doç.Dr. Mehmet Erkan, Öğr. Gör. Serkan Özdemir, Arş. Gör. Mehtap Karakoç, “Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, i.i.B.F. Dergisi* (C.X II, S.1, 2010)

Bu açıdan yapılması gereken iç denetim plan ve programının üst yöneticinin beklenti, görüş ve önerileri de alınmak suretiyle iç denetim birimi tarafından ha-



zırlanması ve üst yönetime ve yönetim kuruluna onay için sunulması olacaktır

5- Kurulun idarelerde iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını sağlama konusunda herhangi bir rolü yoktur. Kurul; standartlar belirleyen, rehberler hazırlayan, eğitimler planlayan, arşivleme yapan ve istatistikler tutan bir kuruldur. Kanunda, idarelerce yürütülen iç denetim faaliyetlerinin standartlar ve rehberlere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi konusunda öngörülen uygulanabilir bir tedbir mevcut değildir.

6- Kanunda, “iç denetim iç denetçiler tarafından yapılır” hükmü uygulamada birçok soruna yol açmakta ve birim yönetimlerinin zayıf kurulmasına sebebiyet vermektedir. Oysaki uluslararası iç denetim standartlarına baktığımızda, iç denetim birim yönetimlerine ilişkin ayrı standart ve kapsamlı açıklamalar bulunmaktadır. Bu durum, iç denetimin yönetiminin çok önemli olduğunu göstermektedir. Etkili bir iç denetim faaliyeti, kendine ait bütçesi olan bir iç denetim birimini, güçlü bir iç denetim birim yöneticisini gerektirir. İç denetim faaliyetinin kurumsallaşması güçlü bir iç denetim birim yönetimi ile mümkündür. Bu bakımdan kanun metninde iç denetim faaliyetinin/fonksiyonunun idarenin iç denetim birimi tarafından yürütüleceğinin öngörülmesi daha güçlü bir yapının kurulması açısından gereklidir.

7- 5018 sayılı Kanuna eklenmesi öngörülen bir ek maddeyle, kamudaki teftiş faaliyetleri, birçok uluslararası uygulamalarla paralel olacak şekilde tanımlanmalı ve iç denetim-teftiş görev ayrıştırması, hiçbir çakışmaya sebebiyet vermeksizin yapılmalıdır.

Kamu idarelerinde etkili bir iç denetim faaliyetinin yürütülmesi ve yönetilmesi için;

- Uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu, idarenin üst yönetimi tarafından onaylanmış, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının belirlendiği *iç denetim* yönetmeliği bulunmalıdır. Söz konusu yönetmelik sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir.

- İdarenin faaliyetleri, süreçleri ve bunlara ilişkin risklerinin değerlendirilmesi sonucu hazırlanan risk esaslı iç denetim planı ve programı bulunmalıdır.
- İdarenin üst düzey yönetimine sunulan raporlarda yer alan bulgulara ilişkin eylem planlarının sonuçlarının izlenmesi için raporlama takip sistemi kurulmalıdır.
- *İç denetim faaliyetinin etkililiğinin* ve standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığının *sürekli gözetimi için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanmalıdır. Programın sürekli iç ve dış değerlendirmelerinin yapılması sağlanmalıdır.*

*İç denetim faaliyetinin performansı ve sağladığı katma değer ölçülmesini sağlayacak değerlendirme göstergeleri belirlenmelidir.*

#### Kaynakça:

1. Bozkurt, Prof. Dr. Nejat. **Muhasebe Denetimi**, 4. baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2006.
2. Kepekçi, Prof. Dr. Celal, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000
3. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
4. Kamu İç Denetim Standartları
5. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) , Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslar arası Mesleki Uygulama Çerçevesi(**UMUÇ**), İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Ocak 2010.
6. Cömert Prof. Dr. Nuran, İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim İlkeler, Yaklaşımlar, Örnek Olaylar, İstanbul Deloitte Academy Ders Notları,2007.
7. Erkan Doç.Dr. Mehmet, Öğr. Gör. Serkan Özdemir, Arş. Gör. Mehtap Karakoç, Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** (C.XII,S I, 2010)
8. Keleş Hayrullah,Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar,<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh229.doc>,
9. Örenay Hami, “Merkezi Uyumlaştırma Birimi İle Denetim Komitesinin Rolü”,**Denetişim Dergisi**, sayı:1,Şubat 2009
10. Kamu İç Denetçileri Derneği(KİDDER),KMYKK Değişiklik Önerisi, <http://www.kidder.org.tr/Dosyalar/KİDDER-KMYKK%20Değişikliği%20Önerisi.doc>