T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİNANS PROGRAMI

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu Kapsamında Belediyelerde İç Denetim Ve Bir Uygulama

Yüksek Lisans Tezi

SULTAN DAĞLI KOÇ

200018760

İstanbul, 2021

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİNANS PROGRAMI

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu Kapsamında Belediyelerde İç Denetim Ve Bir Uygulama

Yüksek Lisans Tezi

SULTAN DAĞLI KOÇ

200018760

TEZ DANIŞMANI

DOÇ.DR.DUYGU CELAYİR

İstanbul, 2021

“Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır”.

SULTAN DAĞLI KOÇ

Özet

Çalışmamız 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunu çerçevesinde belediyelerde uygulanan iç denetim faaliyetleri hakkında bilgi vermek ve bir belediyede uygulanan iç denetim faaliyetini incelemek amacıyla hazırlanmıştır. Araştırmanın kavramsal bölümlerinin oluşturulmasında literatür taraması yönteminden yararlanılmıştır. Literatürde iç denetim, belediye, belediyelerde iç denetim kavramlarıyla ilgili kaynak taraması yapılarak çalışmaya aktarılmıştır. Araştırmanın uygulama bölümünde durum analizi yöntemi kullanılarak bir belediyenin iç denetim faaliyetleri aktarılarak eksik ve hatalı olan kısımlar hakkında çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: *denetim, iç denetim, belediye, 5018 kamu mali yönetim ve kontrol kanunu*

Abstract

This research has been prepared in order to provide information about the internal audit activities implemented in municipalities within the framework of the public financial management and control law no. 5018 and to examine the internal audit activities implemented in a municipality. The literature review method was used in the creation of the conceptual parts of the research. In the literature, internal audit, municipality, internal audit concepts in municipalities were reviewed and transferred to the study. In the application part of the research, by using the situation analysis method, the internal audit activities of a municipality were conveyed and solutions were developed for the missing and faulty parts.

Key Words: *audit, internal audit, municipality, 5018 public financial management and control law*

ÖNSÖZ

Tez süreci içinde benden desteğini esirgemeyen, zorlu bir yolun başından sonuna kadar yanımda olan aileme, eşime ve herkese teşekkür etmek isterim. Bu sürecin başlangıç aşamasında eğitimin her yönüyle yönlendirici, bir o kadar keyif aldığım ve verdikleri eğitimlerle bana yön gösteren çok değerli İstanbul Ticaret Üniversitesi hocalarına sonsuz teşekkür ederim.

Kaybolduğumu hissettiğim bir anda yoluma ışık tutan, projem ile ilgili yorumları, değerli tavsiyeleri ile yön veren, pozitif yaklaşımı ile bu tezi gönül rahatlığı ile tamamlama hissi yaratan danışmanım Sayın Doç.Dr.Duygu Celayir hocama teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa no:

ÖZET ..... **İ**
ABSTRACT ..... **İİ**
ÖNSÖZ ..... **İİİ**
İÇİNDEKİLER ..... **İV**
TABLOLAR ..... **İX**
ŞEKİLLER ..... **İX**
KISALTMALAR ..... **X**
GİRİŞ **1**
BİRİNCİ BÖLÜM **3**
KAVRAMSAL ÇERÇEVEDE İÇ DENETİM **3**
1.1.İç Denetimin Tanımı……...…3
1.2.İç Denetimin Gelişimi ve Önemi ……...…6
1.2.1 Küreselleşmenin Etkisiyle İktisadi Faaliyetlerin Hız Kazanması 7
1.2.2 Bilgi Teknolojilerinde Gelişim 7
1.2.3 Kurumsal Yönetim Konusundaki Gelişmeler 8
1.2.4 Faaliyetlerin Çeşitlenmesi ve Karmaşık Hale Gelmesi 8
1.2.5 Hileli Mali İşlemler 9
1.3.İç Denetimin Kapsamı ve Amacı ……...9
1.4.İç Denetimin Özellikleri ……..11
1.4.1 Fonksiyonel Bağımsızlık ve Tarafsızlık 12
1.4.2 Kurum Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme 14
1.4.3 Güvence ve Danışmanlık Hizmeti Sağlama 14
1.4.4 Risk Odaklı Denetim ve Yönetime Sağladığı Katkı 15
1.4.5 Standartlara Göre Yürütülmesi 16
1.5.İç Denetim Süreci……..17
1.5.1 İç Denetim İlkeleri 17
1.5.2 İç Denetim Planlaması 17
1.5.3 İç Denetimin Yürütülmesi 18
1.5.4 İç Denetimin Bulgularının Oluşturulması 19
1.5.5 İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması 19

1.6.İç Denetim Uygulamaları……..20
1.6.1 Uygunluk Denetimi 20
1.6.2 Performans Denetimi..... 21
1.6.3 Mali Denetim..... 21
1.6.4 Bilgi Teknolojisi Denetimi..... 21
1.6.5 Sistem Denetimi 22
1.7.İç Denetimin İç Kontrol Sistemi İçindeki Yeri ……22
İKİNCİ BÖLÜM..... 26
5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU VE KAMU İÇ DENETİMİ..... 26
2.1.5018 Sayılı Kanunun Ortaya Çıkışı……..……...26
2.2.Kurumsal ve Yapısal Etkiler…….27
2.3.Bütçe Kapsamına Yönelik Düzenlemeler…….31
2.3.1 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme……..32
2.4.Merkezi Yönetim Bütçesi Uygulamasına Geçilmesi ……..…….36
2.5.Hesap Verme Sorumluluğuna Yönelik Düzenlemeler …….37
2.5.1 Hesap Verebilirlik İlkesi 37
2.6.Mali Yükün Belirlenmesine Yönelik Önlemler ……...38
2.6.1 Devlet Muhasebesine Yönelik Önlemler 41
2.6.2 Çok Yıllı Bütçelemeye Yönelik Önlemler..... 43
2.6.2.1 Harcama Sınırlaması..... 43
2.6.2.2 Ödenek Aktarma Sınırlaması..... 44
2.6.2.3 Yedek Ödenek Sınırlaması 45
2.6.2.4 Örtülü Ödenek Sınırlaması 45
2.6.2.5 Ertesi Yıla Geçen Yüklenme Sınırlaması 46
2.6.2.6 Bütçe Dışı Avans Sınırlaması..... 47
2.7.Mali Saydamlığa Yönelik Düzenlemeler …… 48
2.7.1 Mali İstatistiklerin Hazırlaması ve Değerlendirilmesi 50
2.7.2 İç Kontrol Sistemi 50
2.8.Kamu İdarelerine Getirilen Düzenlemeler ……...51
2.9.Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Plan Düzenlemesi……. 52
2.10.Kamuda İç Denetim ……...53
2.10.1 Kamuda 5018 Sayılı Kanun Öncesi Yönetim ve Denetim Anlayışı..... 55

2.10.1.1 1050 Sayılı Kanun'da Yönetim ve Denetim……..55
2.10.1.2 1050 sayılı Kanunda yetki ve sorumluluklar 56
2.10.1.2.1 İta Amiri 57
2.10.1.2.2 Tahakkuk Memuru 57
2.10.1.2.3 Sayman 57
2.10.2 Kamuda 5018 Sayılı Kanun Sonrası Yönetim ve Denetim Anlayışı 57
2.10.2.1 Kamuda Mali Reformun Nedenleri 58
2.10.2.25018 Sayılı Kanun İle Getirilen Yenilikler ve İç Denetim 60
2.10.2.3 5018 Sayılı Kanun'da İç Denetim Yetkili ve Sorumluları …….61
2.10.2.4 5018 Sayılı Kanun Sonrası Kamuda İç Denetimin Gelişimi 64
2.10.2.4.1 Kuruluş ve Yapılanma Dönemi (2004-2008 Yıllarını Kapsayan Dönem)..... 64
2.10.2.4.2 Uluslararası Mesleki Standartlara Uyum Dönemi (2009-2013 yıllarını kapsayan dönem)..... 67
2.10.2.4.3 Denetimde Otomasyona Geçiş Dönemi (2014-2018) ... 70
2.10.3 Kamu Mevzuatında İç Denetim 74
2.10.3.1 Birincil Düzey Mevzuat..... 76
2.10.3.2 İkincil Düzey Mevzuat 77
2.10.3.3 Üçüncül Düzey Mevzuat 77
2.10.3.4 İç Denetimin Tanımı..... 78
2.10.3.5 İç Denetçinin Görevleri 79
2.10.3.6 İç Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları …….80
2.10.3.7 İç Denetçilerin Nitelikleri Ve Atanması 81
2.10.3.8 Kamu İç Denetim Standartları 82
2.10.3.9 Kamu İç Denetim Rehberi …….82
2.10.4 Kamu İç Kontrol Sisteminin Yapısı Ve İşleyişi 84
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 85
5018 SAYILI KANUN KAPSAMINDA BELEDİYELERDE İÇ DENETİM 85
3.1.Belediyenin Tanımı……..86
3.2.Belediyelerin Tarihsel Gelişimi……86
3.3.Belediyelerin Görev ve Yetkileri …… 88
3.4.Belediyelerin Organları ……90

3.4.1 Belediye Meclisi 9090
3.4.2 Belediye Encümeni 911
3.4.3 Belediye Başkanı 922
3.5.Belediyelerin Denetimi……93
3.5.1 Türk Yönetim Hukukunda Denetim Yetkisinin Kaynağı ve Kapsamı 943
3.5.2 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme 954
3.6.İç Denetim ve Belediyelerde Kurum İçi Denetim ……..…….. 95
3.6.1 Hiyerarşi Denetimi 955
3.6.2 Belediye Meclisi Tarafından Yapılan Denetim 96
3.6.3 İç Denetçiler Tarafından Yapılan Denetim 97
3.7.Belediyelerde Etkin İç Denetim Sisteminin Kurulması……97
3.7.1 Mevcut İç kontrol Siteminin Gözden Geçirilmesi ve İyileştirilmesi 987
3.7.2 İç Kontrol İç Denetim İlişkisinin Kurulması ve Örgütsel Yapı İçindeki Yerinin Belirlenmesi 988
3.7.3 İç Denetimin Görev ve Sorumluluklarının Belirlenmesi 999
3.7.4 Etkin İç Denetim Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesinde Üst Yönetimin Sorumluluğu 1009
3.7.5 İç Denetim Biriminin Örgütlenmesi 100
3.7.5.1 İç Denetim Birimi Kurulması 100
3.7.5.2 İç Denetim Biriminin Yetki, Görev ve Sorumlulukları 1021
3.7.6 İç Denetimin Yürütülmesi 1032
3.7.6.1 İç Denetim Planı 1033
3.7.6.2 Denetime Hazırlık ve Başlama 1033
3.7.6.3 Çalışma planı 1043
3.7.6.4 Denetimin Yapılması 1044
3.7.6.5 Denetim Raporları 1054
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM 108
İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ İÇ DENETİM UYGULAMASI 1087
4.1.İstanbul Büyükşehir Belediyesinde İç Deneti……108
4.1.1 İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hakkında Genel Bilgiler 109
4.1.2 İstanbul Büyükşehir Belediyesinde İç Denetim Biriminin Örgütsel Statüsü11113
4.1.3 İstanbul Büyükşehir Belediyesinde İç Denetim Biriminin Görevleri 114

4.1.4 İstanbul Büyükşehir Belediyesinde Görev Yapan İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları 116
4.1.5 İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetiminin Planlanması 116
4.1.6 Ön Çalısma 1187
4.1.7 Denetimin Yürütülmesi 1187
4.1.8 İstanbul Büyüksehir Belediyesi İç Denetim Birimi Raporların Yazılması 1188
4.1.9 İzleme 1198
4.2.Büyükşehir Belediyesine Atanmış İç Denetçilerle Yapılan Görüşmeler ve Sonuçları…….....119
4.2.1 Görüsmeler 120
4.2.2 Görüsme Sonuçları 123
SONUÇ 1244
KAYNAKÇA 1288
EKLER 140
ÖZGEÇMİŞ 1476

TABLOLAR

Tablo no. **Sayfa no.**

Tablo 1: Klasik, Performans Ve Program Bütçe Sistemlerinin Karşılaştırılması…35

Tablo 2: Merkezi Yönetim Bütçe Gelir Ve Gider Tablosu: 2018 Yılı……34

Tablo 2.1 Kamu İç Denetçi Atamaları DurumTablosu ……..74

Tablo 2.2 Kamu İç Denetim Standartları …….144

ŞEKİLLER

Şekil no. **Sayfa no.**

Şekil 1. İç Denetim Raporunda Yer Alması Gereken Hususlar 20

Şekil 2. Oecd Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları.....33

Şekil 3: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Kapsamındaki…….42

Şekil 4. İstanbul Büyükşehir Belediyesi Kapsamında Hiyerarşi Sıralaması …….111

KISALTMALAR

C. : Cilt

S. : Sayı

s. : Sayfa

ss. : Sayfa sayısı

COSO :Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee Of Sponsoring Organizations)

T.C. : Türkiye Cumhuriyeti

YKK : Yeni Kamu Yönetimi

İDKK : İç Denetim Koordinasyon Kurulu

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TİDE : Türkiye İç Denetim Enstitüsü

IIA : The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)

GİRİŞ

Küreselleşme, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) adaylık süreciyle birlikte; çeşitli sektörlerde yaşanan hızlı değişim, kamu yönetiminde de etkilerini göstermiştir. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne resmi olarak aday gösterilmesi 1999 senesi içerisinde düzenlenmiş olan Helsinki Zirvesi ile ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda Avrupa Birliği'ne bağlı olarak Türkiye içerisindeki yasal formlar ve mâli yönetim mekanizmalarında değişimler meydana gelmiştir. Bu gelişmeler sonucunda 2006 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu bu değişimin yasal başlangıç noktası olarak kabul görmektedir.

5018 sayılı Kanun ile birlikte, klasik merkezi yönetim şekli yerine, kendisine ödenek tahsis edilen harcama birimleri vasıtasıyla, yönetsel sorumluluk ile mali sorumluluğun birleştirildiği daha yerinden yönetim esaslı bir yönetim anlayışı benimsenmiştir (Önal, 2012, 18). Uluslararası kabul görmüş standartlar ve AB mevzuatıyla uyumlu olarak yapılandırılan bu yeni kamu mali yönetim sistemi; tahakkuk esaslı muhasebe, stratejik planlama, mali saydamlık, hesap verebilirlik, çok yıllı bütçeleme, iç denetim ve iç kontrol gibi çağdaş yönetim araçları ile güçlendirilmeye çalışılmıştır (Koçak & Kavakoğlu, 2010, 120). İç denetim ise bu yönetim araçlarının; kamuda yerleşmesinde, uygulanmasında, geliştirilmesinde ve izlenmesinde rol alan en yetkin birimlerden biridir. Bu bakımdan iç denetim; sözü edilen anlayışın uygulamaya geçmesinde ve kamu idarelerinin çalışmalarına değer katması noktasında önemli bir yere sahiptir.

5018 sayılı Kanunda içerisinde bulunan düzenlemeler arasında bulunan "İç Kontrol" Kanununun 55. Maddesinde aşağıdaki gibi ifade edilmektedir;

"*İdarenin 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.*"

Bu tanım incelendiğinde; tanımın COSO'nun iç kontrol tanımı ile benzerliklerin bulunduğu dikkat çekmektedir. Ayrıca Kanunda yapılmış olan iç kontrol tanımı içerisinde, iç denetim faktörünün iç kontrolün bir unsuru olması hususu da ön plana çıkarıldığı görülmektedir (Mantar, 2013, 92). Buna göre COSO modeli esas alınarak belirlenen Kamu İç Kontrol Standartlarının kamuda benimsenmesi ve genel şartlarının yerine getirilmesi hususunda iç denetim birimlerinin önemli bir işleve sahip olduğu görülmektedir. Bununla birlikte 5018 sayılı Kanunun "İç Denetim" başlıklı 63. maddesinde iç denetimin temel vazifesinin "*...idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek...*"(5018 syayılı kanun: 63). olduğu açıkça vurgulanmıştır. Ayrıca Kanunun 64. maddesinde de iç denetimin çalışma alanları hakkında sıralanan maddelerin neredeyse tümü idarede iç kontrol sisteminin güçlenmesine yönelik görevleri içerdiği görülmektedir. Bu bağlamda iç denetimin kamudaki temel varlık sebeplerinden biri sürekli, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesidir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVEDE İÇ DENETİM

Çalışmanın birinci bölümünde iç denetim kavramının tanımı yapılarak iç denetimin önemi, kapsamı ve amacı ile ilgili unsurlara yer verilmiş olup, uygulamada kullanılan denetim türlerinden bahsedilmiştir. Aynı zamanda, iç kontrol sisteminin tanımından ve içeriğinden bahsedilerek iç denetim ve iç kontrol arasındaki ilişki açıklanmıştır.

1.1 İç Denetimin Tanımı

Farklılaşan şartlar ve uygulamalar, kurumları durağanlıktan daha dinamik bir yapıya evirerek rekabet ortamına yönlendirmektedir. Bu şartlara uyumda geciken ve olması gereken değişimi ortaya koyamayan kurumlarda, belirsizlik durumu ortaya çıkmaktadır. Bu süreç de kurumların organizasyon yapılarını gözden geçirerek yenilemelerini gerekli kılmaktadır. İç denetim faaliyeti, kurumların bu değişim süreci içerisindeki organizasyonlarının yenilenmesinde öncelikli olarak kurumsal yapı içinde yer edinmektedir (İ.B.B., 2010).

İç denetim kavramı, Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre "bir şeylerin doğru ve gerektiği gibi yapılıp yapılmadığının kontrol edilerek, incelenmesi" biçiminde ifade edilmektedir. İç denetim, kurum yöneticilerinin sorumluluğunda olan görev ve sorumlulukların, mümkün olabilecek en yüksek güvence ve en düşük hata çerçevesinde gerçekleştirilmesini gerekli kılan bir işlevsel araçtır (Güredin, 2010). 1940'lı yıllardan sonra ekonomide ve iş dünyasında yaşanan gelişmeler ve büyüyen kurum yapıları nedeniyle, ortaya çıkan yetki devri sonucunda *iç denetim* kavramı önem kazanmıştır.

1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile iç denetim kurumsal bir kimliğe kavuşmuştur (Alptürk, 2008). 1947'de Uluslararası İç Denetim Enstitüsü yaptığı tanımda iç denetimi; "Yönetime hizmet amacıyla muhasebe, finans ve diğer kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesinin organizasyon içinde bağımsız olarak değerlendirilmesi fonksiyonu" olarak tanımlamıştır.

IIA - Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan iç denetim tanımı şu şekildedir: "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir" (The Institute of Internal Auditors, 2020). İç denetim: "Kurumun risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım geliştirerek, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur"

İç denetim, kurumun yürüttüğü faaliyetleri iyileştirmek/geliştirmek ve katma değer sağlamak amacıyla çeşitli konularda "güvence sunmayı ve danışmanlık yapmayı" amaçlayan bir faaliyettir. İşletme yönetimine raporlar hazırlayan iç denetim işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesine, yönetim kalitesini artırmaya ve işletmenin maruz kaldığı risklerin yönetilmesine yardımcı olmak amacıyla faaliyette bulunur (Usul, 2015). "Kurumların her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık hizmeti sunan iç denetim", değişen koşullarda gelecekle ilgili beklentiyi rasyonel seviyeye getirmektedir (İBB, 2010).

İç denetim genel anlamda; kurum faaliyetlerinin gerçekleştirildiği süreçten sorumlu kişi ya da kişilerin yerine getirdikleri işlerin uygunluğu, verimliliği ve etkinliğinin, ortaya çıkarılan finans, muhasebe gibi her türlü bilginin güvenilirliği ve doğruluğunun değerlendirilip sonuçlarının raporlanarak üst makamlara sunulması olarak da tanımlanabilir (Tüm, 2010).

"Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne göre iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır". Ayrıca, verilerin işleyiş süreçlerinin, risk unsurları dahilinde gerekli kalitenin arttırılmasına yönelik düzen ve disiplin çerçevesinde kurumun beklentilerine ulaşmasında destek olmaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Etik Kuralları, 2008). Aynı zamanda iç denetim, uygun denetim teknikleriyle kurum faaliyetlerini kapsamlı ve tarafsız bir şekilde değerlendirmekte ve kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik çözümler geliştirmektedir. (Zou, 2019).

İç denetim kuruma yönelik bir hizmet olarak o kurumun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kurumun bünyesinde oluşturulan bir bağımsız değerlenditme fonksiyonudur. İç denetimin hedefi , kurumun sorumluluklarının etkin olarak yerine getirilmesinde, kurumun mensuplarına yardcımcı olmaktır. Sonuçta iç denetim, kurumun elemanlarına gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler, görüşler ve bilgiler sağlar. Amaç, uygun maliyetle etkili kontrolün gerçekleştirilmeidir.

5018 sayılı "*Kamu Malı Yönetimi ve Kontrol Kanunu*" 63. Madde içerisinde iç denetim başlığı şu şekildedir:

"*İç denetim, kamu yönetiminde gerçekleştirilen faaliyetlere değer kazandırmak, yükseltmek için mevcut olan kaynakların ekonomik, verimlilik ve etkinlilik kavramları çerçevesinde yönetimin ne şekilde yerine getirdiği hususunu değerlendirmek ve kılavuzluk etmek maksadıyla yapılan tarafsız, danışmanlık ve makul güvence verme işidir. Bu çalışmalar; kamu yönetim ve kontrol mekanizmaları ile mali fonksiyonlarının risk yönetimi, yönetim ve denetim akışlarının etkinliğini ölçümlemek, analiz etmek ve geliştirmek doğrultusunda ve genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde, sistemli, süreğen ve disiplinli bir bakış açısıyla gerçekleştirilmesidir*" (5018 sayılı kanun: 63).

Sawyer iç denetimi şöyle tanımlamaktadır, "Bir kurumda aşağıdaki bileşenlerim olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif objektiif olarak değerlendirilmesidir. Söz konusu bileşenler:

Finansal ve faaliyetsel bilgini doğruluğu ve güvenilirliği,

Yeterli standartlara uygun luk,

Kaynakalrın etkin ve ekonomik kullanımı,

Örgütsrl amaçların etkin şeklde başarılmasıdır".

Bu tanımlardan hareketle; kurumlardaki iç denetim fonksiyonunu sistematik olarak birbirine bağlı üç bölümde incelemek mümkündür. Bunlardan birincisi, bir kurum ya da kuruluşun ne şekilde yönetildiğine dair yönetişim mekanizmalarıdır.

Yönetişim, kurumun hedefleri doğrultusunda işlemleri gerçekleştirirken; amaç ve stratejik planlarını belirlemek için kullanmış olduğu karar alma süreçlerinde, şeffaflık, hesap verebilirlik ve ihtiyatlılık ilkeleri ile sorumluluklarını yerine getirmeyi kapsamaktadır. İç denetim de kurulan bu yönetişim sürecinin iyileştirilmesine katkıda bulunur.

İkinci sistem; kurum ya da kuruluşun hesap verebilirlik ilkesini hayata geçirebilmek için işleme koyduğu tüm politikalar, prosedürler, yönetmelikler ve kontrolleri kapsayan iç kontrol sistemidir. İç denetimin bu aşamadaki rolü; iç kontrol sisteminin düzenli bir şekilde işlemesine yardımcı olmak ve gördüğü olumsuzlukları yönetime rapor ederek yaşanması muhtemel problemleri ortadan kaldırmaktır.

Üçüncü sistem ise risk yönetimidir. Risk, bir kurum ya da kuruluşa olumsuz bir şekilde etki eden potansiyel bir eylem olup, hedeflerine ulaşmasına engel bir unsurdur. Risk yönetimini ise; bir kurum ya da kuruluşun maruz kalabileceği olası risklerden haberdar olmasını sağlamak için alınan önlemleri kapsamaktadır. İç denetimin bu sistemdeki rolü ise; kurumun karşı karşıya gelebileceği riskleri tespit ederek bu risklere karşı hazırlanabilecek faaliyetlere ilişkin yönetimi bilgi vermek ve tavsiyelerde bulunmaktır.

Kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin benimsenmesine yönelik oldukça önemli katkılar sağlayan iç denetim; riski önlemeye yönelik özellikler taşıdığı için risk yönetim sürecinin bir parçası haline gelmiştir. Kurumsal yönetimin kalitesini geliştiren ve kurumsal değeri artıran iç denetim, ayrıca pay ve menfaat sahipleri için de güvence sağlamaktadır sahip olduğu tüm fonksiyonlar iç denetimi önemli bir noktaya getirmektedir (Uzun, "İç Denetim Nedir?").

1.2 İç Denetimin Gelişimi ve Önemi

İç denetimin gelişimi ve önemi II. Dünya Savaşı'ndan sonra hızla artmıştır. Bu durumu etkileyen pek çok etken olmakla birlikte en önemlilerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

1.2.1 Küreselleşmenin Etkisiyle İktisadi Faaliyetlerin Hız Kazanması

1980 sonrasında küreselleşmenin hız kazanması ile birlikte, ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış, ekonomik, ticari, finansal engeller azalmış, rekabet uluslararası platforma taşınmış, ülkeler arası bağlantılar ve etkileşim artmıştır. İç denetim çalışmalarını etkisi altına alan, iç denetimin değerini yükselten en önemli faktörlerden birisi olan ve fazla sayıda tehdit ve fırsatı da beraberinde getiren küreselleşme; iç denetçilerin faaliyet alanlarının sınırlarını da genişletmiştir. Dolayısıyla iç denetimin gerçekleştirilebilmesi için;

- Küresel standartlar oluşturma,
- Dünya genelinde iç denetçilerin mesleki sertifikasyonu,
- Mesleğin gelişmesini ve iç denetimin teşviki,
- Üye dernekler arasında güncel olarak bilgi alışverişini kolaylaştırma,
- İç denetim mesleğini küresel boyutlara taşıma,
- Yatırımcıların çeşitliliği ve sayılarının artışı,
- Kurum/kuruluşlarda gerçekleştirilen işlemlerin sayı bakımından artışı ve bunun yanı sıra işlerin karmaşık hale gelmesi,
- Kurumsallaşmanın yaygın hale gelmesi, buna paralel olarak olası risklerin çoğalması ve dolayısıyla yönetimin uzman kişilerce profesyonel olarak yürütülmesi gerekliliğinin ortaya çıkması,
- Bilgi teknolojilerinde yeni gelişmeler,
- İşletmelerde meydana gelen iflaslar ve skandallar (Yurtsever, 2015: 16-24).

Tüm bu nedenler; iç denetimin ehemmiyetine ve ne denli gerekli olduğuna dikkat çekerken, yapılan kanuni düzenlemeler de pek çok sektör için iç denetim zorunluluğu getirmiştir. Bu sayede kurum/kuruluşlar içerisinde bir birim olarak yerini alan iç denetim; yadsınamayacak kadar önemli bir kavram konumuna gelmiştir (Tektüfekçi, 2008: 79-108).

1.2.2 Bilgi Teknolojilerinde Gelişim

Bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler; tüm dünyada ekonomik ve sosyal hayatı etkisi altına almış, işletmelerin örgüt yapılanmalarından kültürlerine, çalışma biçimlerine kadar pek çok unsurun değişmesine neden olmuştur (Özbilgin,

2003: 125). Yaşanan bu değişimlerle bilgi teknolojileri giderek karmaşık bir hal almış ve dolayısıyla denetimi zorlaştırmış, ancak iç denetim faaliyetlerinin ne denli önemli olduğunun da bilincine varılmıştır. Bu bağlamda iç denetim; teknolojiyi kabullenmek ve iş akışlarını etkili bir biçimde denetlemek ve tüm bunları bir denetim yöntemi olarak görülmektedir. Bilgi teknolojisinin kontrolü, bilişim teknolojisi denetleme faktörleri ve bilişim teknolojilerinde yer alan hali hazırdaki güncel bilgiler, iç denetim çalışmalarının anlamı ve uygun kullanımının artmasıyla beraber, kontrol edilmesi gereken bir nokta olarak bilgi teknolojilerinin kapsadığı risklerin yönetilmesi ve değerlendirilmesi zorunluluğunu doğurmuştur (Hass vd., 2006: 840).

1.2.3 Kurumsal Yönetim Konusundaki Gelişmeler

Kuruluşla ilgili tüm paydaşların haklarının gözetildiği ve bu kişilere bu anlamda bir güvence sağlanmaya çalışıldığı, işletme yönetiminin konuyla ilgili olarak sorumluluklarının ortaya konulduğu bir yönetim anlayışı olan kurumsal yönetim; adillik, saydamlık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk prensiplerini güçlü kılarak sermaye piyasalarına karşı güvenin arttırılmasını hedeflemektedir. Küresel rekabet ortamında sürekli gelişme ve büyümeyi hedef alan kuruluşlar; kurumsal yönetimde kalitenin sürekliliğini sağlamak maksadıyla iç denetim uygulamalarına gereksinim duymaktadırlar. Tüm bunlar, iç denetimin kurumsal kurum/kuruluşlar için ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır (Özbek, 2012: 24).

1.2.4 Faaliyetlerin Çeşitlenmesi ve Karmaşık Hale Gelmesi

Küreselleşme ve teknoloji alanındaki değişim ve gelişimler; kuruluşların uluslararası platformdaki mali kaynaklarına ve pazar ortamlarına erişiminde kolaylık sağlamışlardır. İmkânların artmasıyla birlikte, rekabet ortamında yer almayı hedefleyen işletmeler, çok sayıda bölgede faaliyetlerini sürdürme çabasına girmişlerdir. Ayrıca müşteri beklentilerinin ve piyasa koşullarının sürekli olarak hızla değişimi, bilginin serbest ve hızlı dolaşımı, işletmelerin değişen koşullara karşı hızlı bir şekilde adapte olabilmeleri ve sağlıklı karar alabilmelerini gerekli kılmıştır. Dolayısıyla bu durum işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin sayısının artmasına ve daha karmaşık bir hal almasına sebebiyet vermiştir. Sonuç olarak da tüm bu değişen ve gelişen koşullar; algılayabilen, ayak uydurabilen, birçok teknik alanda uzman olan kişilerce yapılan iç denetim faaliyetlerinin önemini artırmıştır (Özbek, 2012: 24).

1.2.5 Hileli Mali İşlemler

Özellikle ABD'de (Amerika Birleşik Devletleri) hileli mali rapor düzenleme eylemleri ve kurum içi yolsuzluklar sonucunda ortaya çıkan skandallar ve iflaslar, iç denetim faaliyetlerinin aranılır olmasında ve önemli hale gelmesinde etkili olmuştur. Çünkü işletme skandallarının en önemli sebeplerinden biri iç denetimin yetersiz olmasından kaynaklandığı görülmüş ve bununla ilgili olarak yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemelerle gerekli kılınan iç denetim, yönetim adına denetleme yerine yönetimi denetleme anlayışına dönüşmüş ve kuruluşların risk değerlendirmelerini gerçekleştiren bir mekanizma olarak kapsamı genişlemiştir (Özbek, 2012: 25). Bu anlamda yapılan yasal düzenlemelerden biri 2002 yılında ABD'de düzenlenen Sarbanes-Oxley Act (SOX)'tir. SOX sonrasında dikkati çeken en önemli yenilik; yönetimin iç kontrol hususunda sorumluluklarının tekrar gündeme gelmesidir. Bu bağlamda iç denetim uygulamaları, SOX sonrası dönemde iç kontrollerin değerlendirilmesi çerçevesinde güçlü bir düzenlemeyle daha da önem kazanmıştır (Desai vd., 2002: 4).

1.3 İç Denetimin Kapsamı ve Amacı

Kurumlara bağımsız bir şekilde hizmet sunan iç denetim; kurumsal faaliyetlerin değerlendirilmesinin özü olarak nitelendirilebilir. İç denetimin önemli amacı çalışanların sorumluluklarını başarıyla yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. Bunun yanında yönetime incelenen faaliyetlere ilişkin tavsiyeler ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır (Arslan, 2021). İç denetimin faaliyet alanları, coğrafik sınırlamalara ya da iç sınırlara bakılmaksızın, kurumun tüm faaliyetlerini içerir. Gerçekleştirilen faaliyetlerin kurumun hedef, politika, performans plan ve programlarına yönelik ve mevzuat çerçevesinde planlanarak hayata geçirilmesini; kaynakların verimli, kaliteli ve maliyetinin düşürülmesi konusunda etkili kullanılmasını; bilgilere güvenilir olarak ulaşılabilir olmasını hedefler (Bilge ve Kiracı, 2010: 7).

Adiloğlu (2011: 5), iç denetimin faaliyet alanlarını şu şekilde özetlemiştir:

- "Kurumun hedeflerine erişebilmesine yardımda bulunacak bir kontrol sürecinin iç denetim faaliyetleri kapsamında ele alınması ve değerlendirilmesi,

- Kurumun amaçlarına ulaşmayı hedeflediği süreç içerisinde engel teşkil eden risklerin olması, bu risklerin kaynağının araştırılması ve bertaraf edilmesi ile ilgi tüm faaliyetlerin gerçekleştirilmesi,
- Kurumun hesap verilebilir ve yapısal olarak sağlamlaşması amacıyla yönetim süreçlerinin ne kadar etkin olduğunun incelenmesi ve bu doğrultuda tavsiyelerde bulunulması".

İç denetimin amacı "kurum içerisinde sürdürülen faaliyetlerin ve uygulamaların doğru stratejilerle yürütülüp yürütülmediğini denetlemek ve aynı zamanda bu denetim esnasında karşılaşılabilecek olumsuzlukları önceden öngörerek doğacak herhangi bir olumsuzluğu engellemektir. Burada en büyük görev üst yönetim kadrosuna düşmektedir. İç denetim bilgi, birikim ve öngörüyle beraberinde tecrübede gerektirir.

İç denetim her ne kadar ekonomik faaliyet çıkarlarını korusa da aynı zamanda kurumlar içerisindeki ekonomik olmayan koşulları da değerlendirir. Çünkü ekonomik ve ekonomik olmayan tüm faaliyetler aslında birbirleriyle entegre sistemlerdir". Adiloğlu (2011: 5).

İç denetimin temel amaçlarından bazıları aşağıdaki gibidir (Şen Erdoğan, 2021):

- Faaliyetlerin uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirmek.
- Sağlanan bilgilerin sağlamasını yaparak güvenilirliğini ölçmek
- Kurumda yürütülen faaliyetlerin gelişimlerini ve taşıyabilecekleri riskleri değerlendirmek
- Kurum varlıklarını takip ederek gereken stratejileri belirlemek ve uygulamak
- Kurumda uygulanan faaliyetlerin iyileştirmelere etkisini ölçmek ve değerlendirmek
- Kurumun uğramış olduğu ekonomik ya da ekonomik olmayan her türlü zarar karşı tavsiyelerde bulunmak ve değerlendirmek. (Aslan, 2010)

İç denetimin amaçlarını aşağıda görüldüğü gibi daha kapsamlı sıralamak mümkündür (Uyar, 2009: 8):

- Kurum ya da işletmelerde; finansal olmayan kontrolleri de kapsayacak şekilde gerçekleştirilen çalışmaların verimlilik, etkililik, etkinlik ve yeterlilik bakımından incelenmesi ve değerlendirilmesi,

- Denetimin işletmenin önceden belirlemiş olduğu hedef, plan, performans programlarına ve yasalara uyumlu şekilde planlanması ve uygulanması,
- Kurum içerisinde olası eksiklik, hata ve yolsuzlukların tespiti ve önlenmesi,
- Kaynakların verimli kullanımına yönelik performans değerlendirmelerinin yapılması, varlıkların güvence altına alınması,
- Yönetime danışmanlık hizmeti yapılması ve tavsiyelerde bulunulması,
- Finansal tabloların, yeterliliği, doğruluğu ve ne ölçüde güvenilir olduğunun incelenmesi ve zamanında elde edilebilirliğinin mümkün kılınması,
- Denetimin sonucunda maddi açıdan tasarruf sağlanması,
- Kamuda elektronik ortamda verilen hizmetlerin yönetimi ve sistemin işleyişinin ne kadar güvenilir olduğunun kontrolü konularını içerir.

İç denetim kapsamı ve amacı tarihsel süreçte incelendiğinde, 1950'li yıllarda, muhasebe kayıtlarının kontrolünün yapılmasıyla kurum varlıklarını korumak anlayışı hakim iken, 1960'lı yıllarda, mali ve uygunluk denetimleri gerçekleştirilerek işletmenin mali verilerinin güvenirliliği hedeflenmiştir. 1970'li yıllarda işletmenin bütün faaliyetlerinin mali ve uygunluk denetimlerinin yapılarak, işletmenin tüm mali ve mali olmayan nitelikteki verilerini koruma altına alınmıştır. 1980'li yıllarda işletmenin faaliyetlerine ilişkin süreçlerin ve kontrollerin etkinliğinin denetlenerek, verilerinin güvenirliliğini sağlamaya odaklanmıştır. 1990'lı yıllarda, işletmenin iç kontrol yapısının ve risk yönetimi denetlenerek, işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkıda bulunulmuştur. 2000'lı yıllardan itibaren ise iç denetimin kapsamı ve amacı işletmenin kurumsal yönetimi, iç kontrol ve risk yönetimi ile ilgili süreçler konusunda güvence verme ve işletmeye değer katmak için danışmanlık faaliyetlerini sürdürmek şekline dönüşmüştür (Memiş, 2008: 78).

1.4 İç Denetimin Özellikleri

İç denetim; kurum faaliyetlerini inceleyerek bağımsız bir değerleme hizmeti sunmayı görev edinen iç denetim, oluşturulan kontrolleri yeterlilik ve etkinlik açısından değerlendirirerek, yönetim süreçlerinin etkinliğini artırmak amacıyla öneriler getiren bir yapıdır (Karkacıer, 2018: 204). İç denetimin kurum yapısındaki yeri; gerçekleştirdiği çalışmaların içeriği ve iç denetim biriminden beklentiler göz önünde bulundurulduğunda, iç denetimi diğer denetimlerden farklı en önemli hususun güvence

sağlaması ve yönetime danışmanlık hizmetinin beraber sunulmasıdır. İç denetim yönetimin bir parçası olmasına rağmen işlevsel manada bağımsız olması kurumlarda hesap verilebilirliğin içselleştirilmesine katkı vermektedir (Karaaslan, 2006:300)

İç denetim finansal işlemler ile ilgilendiği kadar aynı zamanda finansal olmayan işlemlere de odaklanmaktadır. Yapılan denetimler sayesinde yöneticiler ve çalışan kişiler yaptıkları işleri analiz ederek iç kontrol ile ilgili süreçleri değerlendirmektedir (Cömert, 2016).

Yönetim unsurunun bir parçası olarak görülen iç denetim, işlevsel bağlamda faaliyetlerini bağımsız bir şekilde yürütmekte ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetimsel hesap verilebilirlik anlayışının benimsenmesine önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetimin, bireysel işlemleri analiz etmekten daha çok temelinde merkezi denetleme anlayışını güttüğü, ortaya çıkan neticelerin kalitesi üzerine odaklandığı ifade edilebilir (Akşam, 2005: 17).

Uzman iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç denetimin özelliklerini, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın hazırlamış olduğu İç Denetim Rehberi'nde şu şekilde sıralanmıştır:

- *"İç denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun belirlemiş olduğu ve kabul görmüş standartlar çerçevesinde yapılır."*
- *"İç denetim; iç denetim birim başkanlığınca düzenlenen ve üst yönetimden onamı alınan risk odaklı denetim program ve planlarına göre yapılır."*
- *"İç denetim sistemli ve belli bir disiplin dahilinde uygulanır."*
- *"İç denetim çalışması işlevsel bağımsızlık ilkesine bağlı kalınarak yürütülür."*
- *"İç denetim, finansal ve finansal olmayan tüm iş ve işlemleri kapsar (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2006)."*

Bu açıklamalar ışığında iç denetimin temel özelliklerini aşağıda görüldüğü gibi sıralamak mümkündür.

1.4.1 Fonksiyonel Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim çalışmalarının statü kazanmasında en belirgin etmen olarak kabul gören bağımsızlık ve objektiflik, IIA tarafından yayınlanan uluslararası standartlarda

mevcut birçok konu dikkate alınarak düzenlenmiştir. Buna göre bağımsızlık: faaliyetlerin, iç denetim sorumlulukları çerçevesinde, taraf tutmaksızın, hiç kimsenin etkisi altında kalınmadan gerçekleştirilmesi kabiliyeti şeklinde tanımlanmıştır. Objektiflik ise; iç denetçilerin hiçbir baskı altında kalmadan dürüst ve net bir biçimde, yaptığı işin kalitesinden taviz vermeden gerçekleştirmelerini sağlayan tarafsız bir davranıştır (IIA, 2010). İç denetçiler görevlerinin kapsamı belirlenirken, denetim faaliyetini gerçekleştirirken ve elde ettikleri sonucu raporlarken herhangi bir müdahaleye ve yönlendirmeye maruz kalmamalıdırlar. Bu durum da iç denetim biriminin kurum içerisindeki konumuna bağlıdır. Bağımsızlığın ve tarafsızlığın korunabilmesinde üst yönetiminin desteği çok önemlidir (Sabuncu, 2018: 785).

Demir (2010: 8); bağımsızlığın yalnızca iç denetim için değil tüm denetim faaliyetleri için önemli bir kavram olduğunu ileri sürmektedir. Bağımsızlık kelimesiyle kast edilen, kurumun uygulama ve karar alma merciileri haricinde iç denetimin fonksiyonel görüş perspektifi ile yerine getirilmesi açıklanmaya çalışılmıştır.

İç denetçilerin bağımsızlığını, görevlendirildikleri kurum/kuruluşun hiyerarşik düzenine tabi olmaksızın veya kurum haricinde herhangi bir hiyerarşik yapıya bağlı kalmadan görevlerini icra etmeleri şeklinde algılamamak yerinde olacaktır. Çünkü iç denetim; gerçekte, iç denetçilerin görev aldıkları kurumun iş ve işleyişlerine değer kazandırmak için kurgulanmış bir nesnel güvence danışmanlık faaliyeti olarak ifade edilmektedir (Can, 2013: 14).

İç denetim standartlarında yer alan iç denetçilerin kişisel tarafsızlık standardına göre; denetim faaliyetlerinde taraf tutmadan, her türlü menfaat çatışmasından kaçınarak, denetimin plan, program, uygulama ve raporlama aşamalarında hiçbir şekilde herhangi bir müdahaleye mahal vermeden serbestçe görevlerine yerine getirmeleri gerekmektedir. İç denetçi bağımsızlık sıfatını yalnızca yasalar ve hiyerarşik konumundan değil, mesleki yeterliliğinden, profesyonel oluşundan ve sonuç olarak ortaya koyduğu faaliyetlerin niteliğinden alır (Aksoy, 2008: 8; Arcagök ve Erüz, 2006: 24).

1.4.2 Kurum Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme

İç denetim faaliyetinin temelinde denetimin yanı sıra yukarıda da değinildiği üzere, kurum çalışmalarına değer kazandırmak amacı yatmaktadır. Bu bağlamda iç denetim, yönetimin etkinliğini artırmak, kurum varlıklarının korunmasına yardımcı olmak ve olası risklere karşı önlemler almak gibi işlevleriyle yönetime katkıda bulunmakta ve aynı zamanda kuruma değerini de arttırmaktadır. Bu noktada iç denetim; kurum içerisinde yanlışlık, yolsuzluk ve düzensizliğin önüne geçilmesi açısından yönetimin tasarrufunda çok etkin bir araç olarak nitelendirilmektedir. Kurumsal yönetim açısından bakıldığında; iç denetim süreçlerinin geliştirilmesi, kurumsal etkinlik ve verimliliğin yönetimi, işletme içi iletişim ve başarılı uygulamaların ve bilgilerin paylaşımları gibi kuruma değer katma faaliyetlerinin kapsamında, iç denetim önemli bir fonksiyonel görev üstlenmiş olmaktadır (Aksoy, 2008: 9).

Yönetimle ters düşmeyen, kendisini yönetimden üstün görmeyen bir denetim anlayışı, yapıcı yöndedir ve sonuçta kurumun vizyonuna katkı sağlayacaktır.

1.4.3 Güvence ve Danışmanlık Hizmeti Sağlama

Güvence, güvenilir verilere dayanarak tüm iş işlemlerin gerçeği yansıttığının ispatlayan bir garanti göstergesidir. Bu bağlamda; iç denetçilerin faaliyetlerinde taraf tutmadan, profesyonelce davranmaları gerekir ki o zaman verilen garantiler güvenilir olarak ifade edilmektedir. Bu sebepten dolayı iç denetim uygulamaları yöneticilerin ortaya koymuş oldukları ve olabilecekleri tüm etkilerden ya da müdahalelerden ayrı ve hür olmalıdır (Pickett, 2005: 114).

IIA ise; kurum/kuruluşlarda yapılan risk ve yönetim ile ilgili incelemelerin tarafsızca yapılması, aynı zamanda ilke ve standartlara uygunluğu konusunda üst yönetime garanti vermesi şeklinde güvence hizmetlerinin niteliğini denetimle ilgili yasal çerçevede tanımlamış ve kuruluş dışındaki taraflara garanti sağlanması, gerektiğinde bu güvencelerin niteliğinin de yönetmelikte yer almasının gerekli olduğunu vurgulamıştır (Kumru, 2017: 8).

Burada sözü edilen güvence yüzde yüz garantisi taşımamakta, kabul edilebilir en iyi düzeyde sağlanması söz konusu olmaktadır. Bunun nedenlerinden birisi verilen

güvence hizmetini gerçekleştirenin insan olması ve hata yapabilir olabilecek olasılığının bulunmasıdır. Bir diğer neden ise; iş akışında tüm işlemlerin değerlendirilmesi zaman ve maliyet sınırlılığı açısından işlevsel olmamasıdır. Bu bağlamda; iç denetçinin vermiş olduğu güvence hizmeti ile anlatılmak istenenin kesin, net ve tamamen güvenilir olması yerine makul bir güvence olduğudur. Makul güvence ise; normal şartlarda, teknik açıdan donanımlı bir denetçinin, mesleki ve insani özellikleri doğrultusunda gereken itina ve dikkati göstererek tüm ayrıntıları gözlemlemesi ve görüşlerini güvenilir bir delile dayandırması, ancak yanılma payının da olabileceği anlamına gelmektedir (Özbek, 2012: 30).

Danışmanlık hizmetleri ise, hiçbir idari mesuliyet almadan bir kurumu ya da kuruluşun çalışmalarını iyileştirmek ve onlara değer kazandırmak maksadıyla yapılan faaliyetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyelerde bulunmak, işlerin yürütülmesinde kolaylık sağlamak ve eğitim vermek gibi faaliyetler bu hizmetlere örnek olarak verilebilir.

Danışmanlık hizmeti, güvence hizmeti sebebiyle gündeme gelebileceği gibi, danışmanlık hizmetinin verilmesi sonucunda da güvenlik hizmeti ortaya çıkabilir. İç denetimin kuruma bağımsızlık ve tarafsızlık bağlamında sunmuş olduğu danışmanlık hizmeti; kurumun hedeflediği politika ile çalışmalarının sistematik olarak değerlendirilmesi ve gelişimi yönünde tavsiyelerde bulunulması aracılığıyla kurum hakkında gerekli görüşlerin ortaya konduğu hizmet türüdür (Yüksel, 2011: 22).

İç denetim hizmetleri çerçevesinde sunulan güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin sonucunda kurum ya da kuruluşlar; kurum içi faaliyetlerin plan ve politikalara, yasa ve mevzuatlara uygunluk derecesi, kaynakların hedeflenen kriterler çerçevesinde etkin ve verimli sarf edilmesinin sağlanıp sağlanmadığı, varlıkların hedeflenen seviyede koruma altına alınıp alınmadığı, kurum iç denetiminin yeterli olup olmadığı, kurum tarafından elde edilen sonuç bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği, gibi hususlarda bilgi sahibi olmaktadırlar.

1.4.4 Risk Odaklı Denetim ve Yönetime Sağladığı Katkı

Geçmişten günümüze denetim anlayışında oluşmuş olan değişimler sonucunda, geleneksel denetim anlayışından uzaklaşılarak risk odaklı denetim anlayışına

geçilmiştir. Çağdaş iç denetim uygulamalarında; iki konu üzerinde hassasiyetle durulması gerekmektedir. İlki, iç denetim kurum/kuruluşlarda karşı karşıya gelinen risk seviyelerinin anlaşılması ve doğru şekilde yönetilmesi aynı zamanda belli bir güvencenin oluşmasına da imkan sağlamaktadır. İkincisi ise bu uygulamalardan hareketle çalışanlara belli bir eğitimin verilmesi ve tavsiyelerde bulunulmasıdır (Akşam, 2005: 19).

Denetim kaynaklarını doğru noktalara yönlendirebilmek için riskleri analiz ederek, en büyük riskten başlayarak riskin etki ve şiddetine göre denetim faaliyetinin sıralanması ve denetimlerin gerçekleşmesi gerekir. Bu şekilde denetimin etkinliğini artırmak amaçlanmaktadır (IIA, 2010).

Yaşadığımız çağda mevcut hammaddelerin sınırsız olmaması, kamusal etkinliklerin çeşitlenmesi, kamuya bağlı kurumların hammaddeleri etkin şekilde kullanmalarına bu da daha yüksek risk içeren ortamlarda çalışmalarına neden olmaktadır. Risk değerlendirmesi, IIA'nın standartlarında, örgütü pozitif etkileyemeyecek durumların süreç içerisinde takibi şeklinde ifade edilmektedir. İç denetçinin görevi, denetlenebilmesi mümkün tüm çalışma alanlarını ve bunlarla ilişkili risk etmenlerini tespit etmek ve her bir etmene önem vererek değerlendirmektir.

İnsan unsurunun etkili olduğu her alanda, özellikle kurum ve kuruluşların politik, stratejik, finansal ve işlevsel hedeflerini yerine getirmesine engel olabilecek bazı risklerin olması kaçınılmazdır. Denetimin yapılmayacağı zihniyetinin olduğu ve bağımsız bir şekilde üçüncü bir kişinin ya da kuruluşun değerlendirmesinden yoksun bırakılan alanlarda risk faktörünün daha ciddi boyutlarda risk taşıyor olması da bir gerçektir. Yönetimin bu riskleri yok etmesi ya da en aza indirgemesine, etkili ve yüksek performansa dayalı bir iç denetim sisteminin büyük oranda katkı sağlayacağının altı çizilmektedir.

1.4.5 Standartlara Göre Yürütülmesi

Denetim standartları; faaliyetleri planlama, yürütme, raporlama ve değerlendirme safhasında ortak bir temel oluşturan ve denetim faaliyetini sürdürebilmesi açısından denetçiye asgari düzeyde kılavuzluk görevi yapan ilke ve kurallardır. Bu bağlamda; örgütteki iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde görev alan

iç denetçilerin haiz oldukları nitelikler, bu sistemli ve disiplinli çalışmanın bir parçası olan tüm ayrıntılar, belirlenen standartlarla belli bir ölçüye oturtulmaktadır (Özbek, 2012: 32).

Standart kapsamlı bir iç denetim faaliyetiyle ve iç denetim hizmet uygulamaları ile ilgili hususları aktaran ve "*IIA İç Denetim Standartları Kurulu*" tarafından açıklanmaktadır. Bu bağlamda hedefler aşağıda görüldüğü gibidir (Can, 2013: 17);

- İç denetim uygulamasında rehber görevi görecek temel prensiplerin tanımlanması,
- Değer oluşturan iç denetim faaliyetlerini uygulamasına yönelik bir planlamanın yapılması,
- İç denetim hizmetinin ölçütü için etkili bir ortamın meydana getirilmesi,
- Kurumsal çalışmaların harekete geçirilmesi.

1.5 İç Denetim Süreci

İç denetim süreci; kurum faaliyetlerine değer kazandırmak ve kaliteyi artırmak amacıyla tasarlanan sistematik bir süreçtir (Yıldız, A. ve Yılmaz, T., 2020).

1.5.1 İç Denetim Planlaması

Teknolojik gelişmeler iç kurumsal bilginin de değişmesine neden olmuştur. Dolayısıyla, raporlama süreçleri de artık klasik yöntemler yerine mesleki çalışmaları destekleyen ve geliştiren gerçek zamanlı uygulamalarla gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bu nedenledir ki, "*İç denetim planı; iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynakları içerecek şekilde, birim yöneticileriyle görüşülerek ve Kurulca hazırlanan Kamu İç Denetim Strateji Belgesi de dikkate alınarak, üç yıllık dönemler için hazırlanır. Bu plan, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilir.*" Bu planlamanın amacı, hizmet konusunu denetim alanları arasında sınıflandırma yapmak (raporlar, bütçe, iş planları, maliyet hesapları, personel işleri gibi), denetçilere bu denetim alanları içerisinde görev dağılımı yapmak, denetim alanları içerisinde

uygulanması gereken kurallar ve işlemleri saptamak, denetim faaliyetinin sürecini ayarlamak ve tüm bu işlemleri belgelemektir (Demirel, 2013: 363).

Planlama aşağıdaki hususlar dikkate alınarak belgelenmelidir (Tok, 2010: 22).

- Denetim hedeflerinin ve faaliyet planının tespiti,
- Denetlenecek konu ile ilgili ayrıntılı bilgilerin elde edilmesi,
- Denetimin süreci için gereken kaynakların belirlenmesi,
- Denetimle ilgili bilgilendirilmesi gereken kişilerle irtibat sağlanması,
- Denetimin etkili noktalarını tespit etmek üzere kontrolleri, etkinlikleri ve riskleri yakinen belirlemek ve denetlemenin işleyişini ve tavsiyelerini ulaşmak için bir araştırma yapmak,
- Denetim neticelerinin şeklini, hangi sıklıklarla ve kimlere iletilmesi gerektiğinin belirlenmesi,
- Denetim çalışma planının onaylanması.

1.5.2 İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetim görevini yürüten bireylerin, denetime başlarken denetlenmesi gereken birimin idarecileri ve gerekli olan personellerle bir araya gelerek konuları gözden geçirmek için bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin hedefi, içeriği, süreci, denetime yardım edecek personel, denetim esnasında personellerden neler beklenildiği, yönetimin denetimden ne beklediği gibi hususlar konuşulur (Aydın, 2011: 33).

Görevlendirme belgesini alan iç denetçi, denetimin süreç açısından plan ve kontrol listelerini de kapsayacak şekilde denetimin amacını belirleyerek denetleme süreci ile ilgili fizibilite çalışması yapar ve veri toplar. Denetimin yapıldığı süreç içerisinde geçekleştirilen faaliyetlerin kağıt üzerinde belgelendirilmesi gereklidir (Can, 2013: 18).

İç denetçi, denetim kılavuzlarından da yararlanarak denetim faaliyetlerini sürdürür. Belirlenen denetim planına göre hedefine ulaşabilmek için, tam ve güvenilir bilgi/belgelerin tespiti, analizi ve değerlendirilmesinden sorumludur (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md. 42). Ayrıca iç denetim görevini yürüten bireylerin görüşlerini ve faaliyet neticeleri etkili bir analiz yöntemi ile

değerlendirmeleri gerekmektedir. Görevler; genel olarak amaçlara ulaşılabilmeyi, kalitenin istenilen seviyeye gelmesi ve çalışanların gelişimini sağlamak için düzenli aralıklarla denetlenmelidir.

1.5.3 İç Denetimin Bulgularının Oluşturulması

Denetim uygulamaları neticesinde iç denetim görevini yürüten bireylerin meydana getirdiği verileri delillerle ortaya koyarak tavsiyeler ve alternatifler öne sürmektedir. Denetim görevini yerine getiren bireyler, görevleri sırasında saptadığı durumları önem ölçütüne göre tasnif etmektedir. Bu işlemler sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında değerlendirilmek üzere yazılı belgeler halinde denetlenen birime gönderir (Bilge ve Kiracı, 2010: 8). Denetçi önerileri aşağıda görüldüğü şekilde olmalıdır (Köse, 2004: 19):

- Denetimin amacı ile denetim bulgu ve sonuçları uyumlu olmalıdır.
- Açık ve anlaşılır olmalı, kendi içinde bir mantık bütünlüğü oluşturmalıdır.
- Saptanan eksiklik ya da yetersizliğin altında yatan sebeplerle ilişkili olmalıdır.
- Eylem odaklı, maliyet etkin ve uygulanabilir olmalıdır.
- Uygulama sürecine ilişkin ayrıntılar içermemelidir. Örneğin; nelerin yapılması gerektiği açıklanmalı, ancak bunların ne şekilde ve nasıl yapılacağı konularına girilmemelidir.
- İçerik olarak yapıcı olmalıdır.
- Sonuç almaya yönelik olmalı ve sonuçları izlenebilir olmalıdır.
- Birbiriyle uyumlu, tutarlı ve mantıklı bir kurgu içinde sunulmuş olmalıdır.

1.5.4 İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

İç denetim bulgularının elde edilmesinden sonra bunların ilgili birimlere bilgilendirme amacıyla iletilmesi için rapor hazırlanır. İç denetim raporu gerçekleştirilen denetim çalışmalarının amacını, kapsamını ve sonuçlarını özetleyen verilerdir (Pehlivanlı, 2010: 77).

İç denetim raporunun başlıca amaçları; bilgilerin açıklayıcı olması, iç denetim işlevlerinde karşılaşılan problemlerin belirtilmesi, denetleyen kişinin fikirlerinin belgelendirilmesi olarak açıklanabilir. Her denetim raporunda olduğu gibi iç denetim

raporunda da sade ve anlaşılır bir dil kullanılması gerekmektedir. Rapor bununla beraber önemli noktaları içermeli, öz, kısa ve doğru olmalıdır. Kolaylıkla uygulanabilir tavsiyeler içerecek şekilde hazırlanmalıdır. Raporda içindekiler sayfası, yönetici özeti ve eylem planı yer almalıdır (Pehlivanlı, 2010: 77).

Denetim faaliyetleri ile ilgili raporlama, İç Denetim Standartları'na göre düzenlenmelidir. Aşağıda raporun bu standartlara uygun şekilde hazırlanması için içeriğinde yer alacak ana başlıklar görülmektedir (Şekil 1).

Amaç	Kapsam	Sonuç
• İç denetimin faaliyetiyle ilgili hedefler ve nelerin başarıya ulaştırıldığı açıklanmalıdır.	• Denetlenen faaliyetlere ve denetlenen zaman dilimine ilişkin bilgilere yer verilmelidir.	• İç denetçinin denetime konu olan faaliyetlerle ilgili tespit ve tavsiyelerinin yer aldığı sonuç ve görüşleri yer almalıdır
	• Denetlenen etkinlikler arasındaki ilişki açıklanmalı, kurumun coğrafi olarak denetlenen birimler, kullanılan denetim teknikleri ve güvenilirlikleri anlatılmalıdır.	• Denetlenen faaliyetlere yönelik mesleki yargı açıklanır ve denetim bulgularından hareketle tavsiyelerde bulunulur.

Şekil 1. İç Denetim Raporunda Yer Alması Gereken Hususlar Kaynak: (Bilge ve Kiracı, 2010)

1.6 İç Denetim Uygulamaları

Bu başlık altında yer alan alt başlıklar içerisinde iç denetim uygulamaları beş temel başlık içerisinde açıklanmaktadır.

1.6.1 Uygunluk Denetimi

İç denetim sürecinde uygunluk denetimi kurum ya da kuruluşun bütün birimlerini kapsamaktadır. İç denetçiler işletmelerin iş süreçlerinin belirlenmiş olan

mevzuat, yönetmelik ve yönergelere uyumlu olup olmadığını değerlendirmekle birlikte, kurum içi mevzuatların dış mevzuat ve işletme hedeflerine yönelik olup olmadığını, ihtiyaçlara uygunluğunu ve yeniden düzenleme gerektiren alanların hangileri olduğunu da değerlendirmekte, üst yönetimi bu konuda bilgilendirerek fayda sağlamaktadır (Güredin, 2008: 17; Aksoy, 2008: 11).

1.6.2 Performans Denetimi

Performans denetimi ile işletme personelinin ve kapasitesinin doğru çalışıp çalışmadığı denetlenmektedir. İşletmede yapılan tüm faaliyetlerin, varlıkların olası risk faktörlerinin yol açabileceği her türlü ziyan ve kayıp ihtimaline karşı korunarak, işletmenin büyüme, karlılık, performans gibi önceden belirlemiş olduğu hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının ve aynı zamanda kaynakların faaliyetler esnasında ne ölçüde verimli, etkili ve etkin kullanıldığının ve aynı şekilde ne derece etkili ve verimli sarf edildiğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan denetimdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2009: 22).

Bir başka ifadeyle performans denetimi; "*geleceğe yöneliktir; geçmiş dönem gelecekteki projeler açısından denetlenir; bugünün düzenlenip geleceğe yön verilmesi, esastır.*" (Altuğ, 2000: 74).

1.6.3 Mali Denetim

Bir kurum/kuruluşta gerçekleştirilen mali ve operasyonel iş ve işlemlerin önceden tasarlanmış politika, yöntem, yasa ve standartlara uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesinin yapıldığı denetimdir. Burada çalışanların üst yönetim ya da düzenleyici otoriterlerce hazırlanan kurallara ne kadar uydukları tespit edilmeye çalışılmaktadır (Tok, 2010: 24).

1.6.4 Bilgi Teknolojisi Denetimi

Teknolojik gelişmelerle birlikte denetim alanında da mesleki ve uygulama açısından önemli değişiklikler olmuştur. Teknolojik gelişmeler işletmeleri de etkilemiş ve günümüzde işletmeler iş ve işlevlerinin tamamını gerçekleştirmede bilgi teknolojilerinden faydalanır duruma gelmişlerdir. Böylece, faaliyetlerini internet ortamında gerçekleştirmeye başlayan işletmelerin bilgi teknolojilerinden yararlanarak

ortaya koyduğu bilgilerin güvenilirlik derecesinin denetimi de oldukça önem kazanmıştır.

İşletmedeki bilgi teknolojileri altyapı ve süreçlerinin beklenen performansı sağlayıp sağlayamadıkları ile alakalı güvence sağlamayı hedefleyen bilgi teknolojileri denetimi, bilgisayar destekli sistemlerin verimli, etkin ve ekonomik durumlarının değerlendirilerek, sistemlerin gizlilik, güvenilirlik, erişilebilirlik ve yasalarla uyumluluğunun tespit edilmesi hususlarını kapsamaktadır (BTRİSK, 2021).

1.6.5 Sistem Denetimi

Sistem denetimi geleneksel bir denetim uygulaması olup, işletmelerde mevcut iç kontrol sisteminin etkililiği ve verimliğinin düzeyinin değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim şeklidir. İç denetimin, örgütlerde kurulmuş iç kontrollerin kendilerinden beklenilen hedefe uyumlu şekilde yapıldığı ve ortaya çıkan risklerin en aza indirgendiği noktada güven sağlaması sistem denetiminin bir çıktısıdır (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 120). Bir başka ifadeyle denetime maruz kalan örgütün veya alanın çalışmalarının örgüte derece verim sağladığının değerlendirilmesi, eksik yönlerinin tespiti, kaliteli ve uygun olup olmadığının araştırılması, kaynakların ve uygulanan tekniklerin verimli olup olmadığının ölçülmesi yoluyla sistemin ayrıntılı olarak analizlerinin yapılmasıyla değerlendirilmesi ve olumsuzlukların giderilmesi olarak nitelendirilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 25).

1.7 İç Kontrol Sistemi İçerisinde İç Denetimin Yeri

"*İç Kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen ve aşağıdaki kategorilerdeki hedeflere ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.*'' (COSO, 2013)

Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği

Raporların güvenilirliği,

Mevzuata uyum.

Bu tanımdaki felsefe, iç kontrolün, organizasyonun tüm yönlerini kapsadığı ve her düzeydeki çalışanları, üst yönetimi ve yönetim kurulunu kapsadığı için asla finansal ve muhasebe faaliyetleriyle sınırlandırılamayacağıdır. İç kontrol sistemi; işletmenin tespit ettiği amaçlara ulaşmak için yönetimin belirlemiş olduğu kurallar ve uygulanan yöntemlerdir (Aksoy, 2006).

Bu kapsamda işletmelerin belirledikleri amaçlarına ulaşmak için geliştirip uyguladıkları örgüt planları, politika, tekniklerin tamamı şeklinde tanımlanabilir.

İç kontrol; İşletme varlıklarını korumak, İşletmede oluşabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin oluşumunu engellemek varsa ortaya çıkarmak, finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini maksimum seviyede sağlamak ve yönetimin alacağı tüm politikaların ve sorumlulukların bağlılığı özendirmek amacıyla, yönetim tarafından alınmış olan önlemlerin tümüdür (Türedi, vd. 2015).

Denetim kavramı çoğu kez kontrol kavramı ile karıştırılmaktadır. Denetim ve kontrol kelimeleri her ne kadar bazı zamanlar birbirlerinin yerine kullanılsa da, anlam olarak birbirlerinden farklıdırlar. Denetim, iş sürecinde bağımsız ve profesyonel kişilerce gerçekleştirilirken, kontrol bir mekanizme içerisinde bulunan otomatik olarak veya çalışan tarafından manuel olarak yürütülen kontrol faaliyetleridir. Bu bağlamda; iç kontrol ile iç denetim arasındaki temel farklılıklar şunlardır (Bilge ve Kiracı, 2010: 17):

- İç kontrol eş zamanlıdır, iç denetim geçmişe yöneliktir.
- İç kontrol süreklidir, iç denetim ise belirli aralıklarla gerçekleştirilen bir görevdir.
- İç kontrol, tüm çalışanların, iş tanımlarını hazırlar, çalışma yöntemlerini belirler, iş akış şemalarını yapar, bilgi sistemlerini kurar. İç denetim ise, iş tanımlarının uygun olup olmadığını, idarenin amaç ve hedeflerine hizmet edip etmediğini, bilgi işlem sistemlerinin etkin kullanılıp kullanılmadığını denetler.
- İç denetimin idarenin işleyişinden işlevsel olarak bağımsız olması gerekmektedir. İç kontrol ise idarenin faaliyetleriyle bütünleşmektedir (Gökmen, 2009: 45)

İç denetimin kapsamı, herhangi bir sınırlama yapılmaksızın kurum ya da kuruluşun tüm iş ve işlemlerini içerir. İç denetçiler risk odaklı denetim yaparak, örgütün karşılaştığı riskleri cevaplandırmada yönetişimin, risk yönetiminin ve iç kontrol sisteminin süreç içerisinde ne derece yeterli ve etkin olduğunu değerlendirirler (Korkmaz, 2008: 12).

İç kontrol; iç denetimi de kapsayan, bir kurumda tüm işleyişi ve işlemleri teminat altına almak amacıyla planlanan bir süreçtir. Daha geniş anlamda tanımlamak gerekirse iç kontrol; kurumun etik değerlerini, çalışanlarının perfonaslarını, kurumsal oluşumunu, kültürünü, plan ve programlamasını, stratejik hedefler oluşturulmasını,

risklere karşı kontrol çalışmalarının gelişimini, kayıt ve dosyalama işlemlerini, kurum içi iletişimi, bilgi güvenliğine yönelik stratejileri, raporlama faaliyetlerini ve iç denetimi kapsayan bir yönetim sürecidir (Ağmaz, 2017: 88).

İç kontrol 5018 Sayılı Kanunun 55. Maddesi itibari ile şu şekilde tanımlanmıştır:

"*İdarenin 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 mali ve diğer kontroller bütünüdür.*"

Kamu idarelerinde iç kontrol hedefleri 5018 sayılı Kanunun 56. Maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir;

"*Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini*",

"*Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini*",

"*Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini", "Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini*",

"*Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır*"

Etkili bir iç kontrol sisteminin tasarlanması, bu sisteme hedeflenen doğrultuda işlerlik kazandırılması ve izlenmesi görevi yönetime aittir. Ancak her ne kadar en ince ayrıntısına kadar tasarlanmış olsa da, bir iç kontrol sistemi hataların bulunması ve tedbir alınması açısından tam bir güven söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla, idareciler tarafından iç kontrol sisteminin etkinliğinin sistemli bir şekilde izlenmesi, Revize edilmesi gerekmektedir. Bu noktada iç denetim biriminin düzenlemiş olduğu raporlar;

üst yönetime bilgi sağlar, değerlendirme yapar ve görüş beyan eder (Korkmaz, 2008: 13).

Bu bağlamda;

- Mali ve işletime ait bilgilerin toplanması ve bu bilgilerin tanımlarının yapılması, ölçümleri, sınıflandırılması ve raporlanmasında başvurulan yöntemlerin ne kadar doğru ve güvenilir olduğunun araştırılması,
- Örgütün çalışmaları ve buna bağlı olarak düzenlenen faaliyet raporlarına önemli derecede etki eden strateji ve planların, yasa ve yönetmeliklere uyumlu hale getirmek amacıyla tasarlanan sistemlerin incelenmesi ve örgütün bu kıstaslarla uyum sağlayıp sağlamadığının tespiti,
- Varlıkların korunmasında izlenen yöntemlerin yeniden gözden geçirilmesi ve uygun olduğunun tespitinden sonra, aynı tür varlıkların var olup olmadığının kontrolü,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde harcanıp harcanmadığının değerlendirilmesi,
- Etik değerlerin kanunsuz ya da usulsüz davranışları ne kadar önlediği gibi konular iç denetimin içeriğini oluşturmaktadır (Kayım, 2005: 24).

İç denetim sürecinde ortaya çıkarılan yanlışlıklar, hileler ve yolsuzluklar işletmenin karanlıkta kalan kısmını aydınlığa kavuşturan unsurlardır. İç denetim bu işlevleri gerçekleştirirken, iç kontrol sisteminin yol açtığı riskleri, aksaklıklarıyla beraber tespit ettiğinden, alınacak tedbirlerle iç kontrol sisteminin etkinliği de artmakta, buna karşılık riskler azalmaktadır. Unegbu ve Kida (2011: 305), yaptıkları çalışmada, iç denetimin, dolandırıcılık ve dolandırıcılık faaliyetlerini etkin bir şekilde kontrol ederek, kamu sektöründe kurumsal yönetime olumlu katkı sağladığını ortaya koymuşlardır.

Özetle; iç denetimin bir fonksiyon olduğu, iç kontrolün bir süreç olduğu ve iç denetimin kuruluşun iç kontrol sisteminin daha verimli şekilde ilerleyip ilerlemediğini, riskleri önceliklerine göre sıralayarak belirli aralıklarla gözlemlediği ifade edilebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU VE KAMU İÇ DENETİMİ

Çalışmanın ikinci bölümünde 5018 Sayılı Kanun kapsamında kanunun ortaya çıkışıyla birlikte kurumsal ve yapısal etkileri açıklanacaktır. Bunun yanı sıra bütçe kapsamına yönelik düzenlemeler doğrultusunda merkezi yönetim bütçesi uygulamasına geçilmesi detaylı olarak verilecektir. Hesap verme sorumluluğuna yönelik düzenlemeler gözden geçirilerek mali yükün belirlenmesine yönelik olarak çok yıllı bütçelemeye yönelik önlemler ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır. Ayrıca bu bölümde mali saydamlığa yönelik getirilen düzenlemeler, kamu idarelerine getirilen düzenlemeler ve orta vadeli program ile orta vadeli mali plan düzenlemeleri işlenecektir. Kamuda iç denetimle ilgili olarak bilgiler verilerek kamuda 5018 Sayılı Kanun sonrası yönetim ve denetim anlayışı ile ilgili bilgiler verilecektir. Bu bölümde kamu mevzuatında iç denetim genel başlığı içinde; birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatlar, iç denetimin tanımı, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve ataması, kamu iç denetim standartlarına ayrıntılı olarak açıklama getirilecektir. Son olarak kamu iç kontrol sisteminin yapısı ve işleyişi ile ilgili olarak bilgiler aktarılacaktır.

2.1 5018 Sayılı Kanunun Ortaya Çıkışı

5018 sayılı KMYKK, tüm kamu kurumlarının mali ve idari faaliyetlerinin yerine getirilmesinde bağlı oldukları kanundur. Kanun, 10 Aralık 2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24.12.2003 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun tamamı 83 maddeden oluşmaktadır. 5018 sayılı kanunun 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanmasına ilişkin maddeleriyle 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize tesciline ilişkin hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğüyse 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir. Kanun, 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişiklikler ile, 01.01.2006 tarihinden başlayarak tümüyle yürürlüğe girmiştir (Yakar, 2021).

5018 sayılı KMYKK "*kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamukaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekildeelde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir*" şeklinde tanımlanmaktadır.

2.2 Kurumsal ve Yapısal Etkiler

Kanunun kapsamını, Merkezi ve Genel idare dahilinde kamu idareleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları oluşturmaktadır. Ayrıca," Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmalar ve bağlı oldukları hükümler saklı kalmak kaydıyla 5018 sayılı kanun hükümlerine tabidir". Düzenleyici ve denetleyici kurumlarda bu kanunun belli hükümlerine tabidir.

İlgili kanunda, genel yönetim kapsamındaki kamu yönetimi, merkezi idare bağlamındaki kamu yönetimi, bu kanuna ekli I-II ve III sayılı cetvel ve bunlarda bulunan kamu idareleri tanımlanmıştır, İlgili kanunda, mahalli idare kavramı, bütçe kavramı, kamu kaynakları kavramı, kamu gideri kavramı, kamu geliri kavramı, özel gelirler, harcama birimleri kavramı, mali denetleme kavramı, 'stratejik plan kavramı' ve 'mali yıl' kavramlarından bahsedilmiştir. Yine aynı kapsamda Kamu Maliyesi, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, gelirlerin toplanması, kamu varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerin idaresi şeklinde tanımlanmıştır. Uygulamada merkezden ve yerinde yönetim esasları temel olarak benimsenmiştir. Kamu kurum ve kuruluşlarının görevleri, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde net bir biçime ifade edilir ve kaynakların dağıtımında geçerlidir. 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda kamu maliyesinin ana hedefleri tanımlanmış, kamu mali yönetiminin "*uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür*" ilkesiyle hareket edilmiştir ve ayrıca kamu görevlilerinin hesap verebilmelerinin kolaylaştıracak şekilde uygulamaya konulmuştur. Bununla beraber ilgili kanun içerisinde, aşağıdaki ifadeler yer almaktadır;

- Hesap verme sorumluluğu,
- Stratejik planlama,

- Mali saydamlık,
- Performans esaslı bütçeleme vb.

‘5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda’, bakanlar ve üst yöneticilerin idare verme sorumluluğundan da bahsedilmektedir. “*bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından dolayı hukuki ve mali konularda cumhurbaşkanına karşı sorumludurlar*” denilmektedir. Kanunda ‘üst yönetici’ kavramından da bahsedilmektedir. Üst yöneticiler, kamu kurumlarda ilgili kamu idaresinin en üst yöneticisi, il özel idarelerinde valiler, belediyelerde belediye başkanı üst yönetici olarak tanımlanmıştır. Bu kanuna göre bakanlıklarda ki üst mevkii yöneticileri Cumhurbaşkanı belirlemektedir. “*Üst yöneticiler yöneticisi bulundukları idarelerin mali planlarının, bütçelerinin hazırlanmasının, stratejik ve yıllık kalkınma planlarının hazırlanmasından, sorumlusu oldukları kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasından, kamu zararından, kaynakların kayıp ve kötüye kullanılmasından ve bunların önlenmesi için gerekli tedbirleri alma konusunda, uygulamada ki mali sistemin izlenmesinden, raporlanmasından, mali tabloların doğru yorumlanmasından, kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin işletilmesinden, cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde tanımlanan görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde bakana, yerel yönetimlerde de meclisine karşı sorumludur.*” denilmektedir. İlgili kanunda ayrıca, harcama yetkilisi, gerçekleşme görevlisi, muhasebe yetkilisi, iç denetçi, iç denetim, kavramlarına ve tanımlarına da yer verilmiştir. 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda ayrıca bütçe kavramından da bahsedilmektedir. Bütçe türleri ve kapsamı; merkezi yönetim bütçesi, kamu idarelerinin bütçelerini temsil eder. Devlet kurumları ve bünyesinde ki kuruluşları, I nolu cetvelde yer alan kurumların bütçesini temsil eden terim Genel Bütçe olarak adlandırılmaktadır. Bununla beraber herhangi bir bakanlığa bağlı, bir kamu görevini yerine getirme amacıyla kurulmuş olan, bütçeyle kendisine gelir tahsis edilmiş, harcama yapma yetkisi verilmiş ve bu kuruluşların bütçesi özel bütçe olarak tanımlanmaktadır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçesi, bir takım özel yasalarla kurulmuş kanuna ekli III sayılı cetveldeki kurumlan temsil eden bütçe türüdür. Son olarak Mahalli idareler bütçesi, mahalli idareler niteliğindeki kamu kuruluşlarının bütçesini temsil eder. Yine aynı kanunda bütçelerin temel ilkelerinden de bahsedilmektedir.

Merkezi yönetim bütçe kanunu, Genel idare ve Merkezi yönetim bağlamındaki kamu yönetimlerinin giderleri ve gelirleri noktasındaki tahmini rakamları açıklayan, bu tahminlerin uygulanması ve hayata geçirilmesine izin veren kanundur. İlgili kanun içerisinde 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamında bulunan kamu idarelerinin, mevcut ve takip eden iki yılın gelir ve gider tahminleri, bütçe açığının yada fazlasının ne kadar olduğu, açıkların finansmanının nasıl yapılacağı ve fazla olan kısmın ne şekilde kullanılacağı, istisna ve indirimler nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, muafiyetler, garanti sınırları, borçlanmalar, bütçelerin finansman uygulamalarında tanınacak yetki ve görevler, cari yıl içerisinde gelir ve giderlere yönelik hayata geçirilecek hükümler ve bütçelere bağlı cetveller bulunmaktadır.

İlgili kanunun üçüncü bölümünde, bütçelerin uygulama esaslarından bahsedilmiştir. Genel yönetim ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, ödeneklerin kullanılması, ödeneklerin aktarılması, merkez dışı birimlere ödenek gönderilmesi, yedek ödenek, örtülü ödenek gibi konular yer almaktadır. Yine aynı bölüm içerisinde, kamu yatırım projeleri, yüklenmeye girişilmesi, ertesi yıla geçen yüklenme, gelecek yıllara uygun yüklenmeler, bütçelerden yardım yapılması, bütçe politikaları gelir ve giderlerin incelenmesi gibi başlıklar yer almaktadır.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun dördüncü bölümünde, harcama yetkisi ve harcama yetkilisinden bahsedilmektedir. Bütçe kanunuyla kendisine harcama yetkisi verilen harcama birimlerinin en üst yöneticisine harcama yetkilisi denilmektedir. Bütçe kanunuyla harcama yetkisi verilen birime de harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun bu bölümünde harcama talimatı ve sorumluluk, giderlerin gerçekleştirilmesi, ödenemeyen giderlerin bütçelendirilmesi ve ön ödeme gibi konulara değinilmiştir.

- İlgili kanunun beşinci bölümünde, ‘gelirlerin toplanması’ bölümü olup;
- Gelir politikaları ve ilkeleri,
- Gelirlerin dayanakları,
- Gelirlerin toplanması sorumluluğu,
- Özel gelirler,
- Bağış ve yardımlar, vb. bulunmaktadır.

Gelirlerin toplanması, bu işlemler için izlenecek yollar, belirlenecek stratejiler ve uygulanacak yöntemler her cari yıl başında kamuoyuna duyurulur. Vergi gelirleri ve harçlar gibi konular, kanunla belirlenir ve değerlendirilir. Bahsi geçen gelirlerin toplanması, işleme alınması ve raporlanması gibi konulardan gelirleri toplayan sınıflandıran ve raporlayan yetkili kişilerin sorumluluğundadır. Özel gelirler açısından ilgili kamu idarelerine tahsis edilen tutarlar ilgili kamu idaresinin o yıl için belirlenen bütçelerinde gösterilir, cari yıl içerisinde ki özel ödenek miktarı, tahsil edilen özel gelirlerden fazla olamaz. Gerçek veya tüzel kişilikler tarafından kamu hizmetleri nedeniyle ve bu hizmetlerin karşılığı olarak herhangi bir yardım veya bağış alınama, tahsilat yapılamaz denilmektedir.

"*5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunun*" altıncı bölümünde "*faaliyet raporları ve kesin hesap*' idari ve birim faaliyet raporları, kesin hesap kanunu, genel uygunluk bildirimi, bölümleri yer almaktadır (Madde 41- (Değişik: 22/12/2005-5436/3 md.). Birim faaliyet raporları her yıl bütçeyle kendisine harcama yetkisi verilen harcama yetkilileri ya da üst yöneticiler tarafından hazırlanır. Bu bölümde, "taşınır ve taşınmaz edinim işlemleri, elden çıkarımlar, yer değiştirmeler, takas, mal yönetiminde etkinlik ve sorumluluklar" düzenlenmiştir.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda altıncı bölümde, "kamu hesapları ve mali istatistikler, muhasebe sistemi, kayıt zamanı, kamu gelir ve giderlerinin yılı ve mahsup dönemleri, kapsam temel ilkeler ve kurumsal çerçeve konuları ele alınıştır. İlgili kanunun bu kısmında ayrıca, mali istatistikler, ilgili istatistiklerin hazırlanması ve açıklanması, mali istatistiklerin değerlendirilmesi" gibi konular yer almaktadır. Bu bölümde incelenen önemli bir diğer konu ise iç kontroldür. "İç kontrolün tanımı, iç kontrolün amacı, iç kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali kontrol yetkililerinin nitelikleri ve görevlendirilmesi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin görev ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görev ve sorumlulukları, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görev ve yetkileri, dış denetim ve sayıştay denetimi" yar almaktadır.

İlgili kanunun yedinci bölümünde, "yaptırımlar ve yetkili merciler konusu, ödenek üstü harcama, kamu zararı, yetkisiz tahsil ve ödeme, para cezaları ve yetkili merciler, zaman aşımı" gibi başlıklar öne çıkmaktadır.

Sekizinci bölüme bakıldığında, "mali yönetim ve kontrol sisteminin denetimi, kamu idarelerinin sorumluluğu, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler, kurumlardan alınacak hasılat payları, kamu alacaklarının silinmesi ve yetki" gibi konuları içermektedir.

Kanunun dokuzuncu bölümünde ise, "yürürlükten kaldırılan hükümler, geçici maddeler ve yürürlük, müşterek fon hesabı, mal ve hizmet alımları ile yapım işleri, gelir ve ödenen kaydetme yetkisi, iç denetçi kadrolarına atama, yürürlük ve yürütme konuları" bulunmaktadır.

2.3 Bütçe Kapsamına Yönelik Düzenlemeler

Küreselleşme olgusunun dünyada yarattığı faktörlerin temeli, devletin sistem içindeki rolünü sorgulamak olmuştur. Kamu kesimi kapsamında devletin işlevi ve rolü sorgulanırken asıl argüman, devletin kamu kesimi içinde bu kadar büyük bir alanı kapsamaması ve rolünün en azından bir bölümünü yerel yönetimler ile özel sektöre bırakması gerektiğidir. Bu yöntemi uygulamanın hem bürokratik kırtasiyeciliği azaltacağına hem de işlerin daha hızlı yürümesini sağlayacağına olan inanç, sistem değişikliği savunucularının sayısını artırmıştır.

Dünyadaki konjonktürel hareketleri incelediğimizde 1980'leri, ekonomi politik ve siyaset davranışı açısından dönüşüme tanıklık eden yıllar olarak tanımlamak mümkündür. Ekonomi politik süreçte yaşanan dönüşümler, aynı zamanda bu alanda stratejik anlayışın da gelişmeye başladığı yıllara tekabül etmektedir (Maliye Bakanlığı, 2004: 68). 1980'li yıllarda teknolojinin ve politika anlayışlarının gelişmesi paralelinde küreselleşmeye doğru giden dünya ülkelerinde hükümetlerin, bütçelerinin önemli bir bölümünü, ekonomi politiğe yön verilmesinde araç olarak görmeye ve kullanmaya başlamaları bütçe konusunu daha da önemli bir hale getirmiştir.

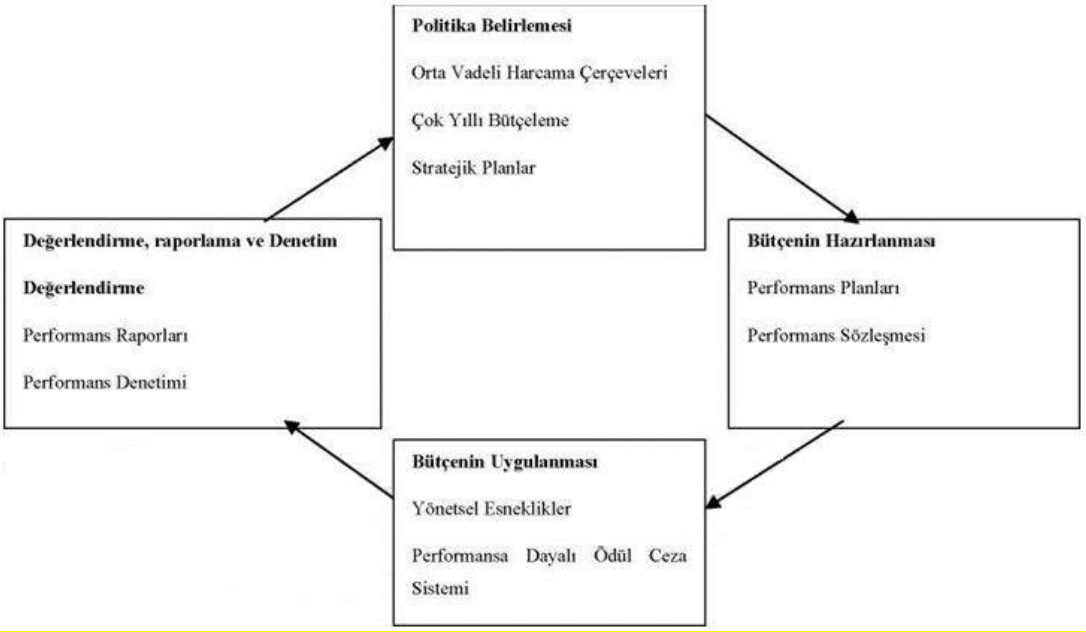
Aynı yıllarda baş gösteren ekonomik krizler ve globalleşme nedeniyle bu krizlerden dünyanın daha geniş alanlarının etkilenmeye başlaması, yukarıda saydığımız

gelişmelerle birlikte kamu kesimi yeniden yapılandırılmasını mecbur kılmıştır. Bu bağlamda, kamu gelir ve giderlerinin gerek büyüklükleri gerekse bunların nerelere gideceği yeniden düzenlenmiştir. Bütçe anlayışında ve bütçe sisteminde değişiklik anlamına gelen bu durum ve bu değişikliğe bağlı olarak yaygın biçimde kullanılmaya başlayan stratejik planlama ile performans esaslı bütçeleme sistemi, günümüzde dünyanın pek çok ülkesinde kamu mali yönetiminde mali disiplini sağlamaya yönelik etkin düzenlemeler arasında yer almaktadır (Maliye Bakanlığı, 2004: 2).

2.3.1 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme

1900'lerin ilk çeyreğinde Amerika Birleşik Devletleri Başkanı William Howard Taft aracılığı ile oluşturulan Ekonomi ve Etkinlik Komisyonu'nun temel amacı; performans bütçe kapsamında, kamu giderlerinin maliyet ve etkinliğinin belirlenebilmesi ve kaynak tahsisinin buna uygun olarak yapılabilmesiydi. Akabinde 1949 yılında, Birinci Hoover Komisyonu'nun teklifi ile hayata geçirilen bütçe reformu kapsamında, bütçeler arası ayrıma gidilmiştir. Bu bağlamda bütçe temel olarak; icraat ya da uygulama bütçesi, ivaz bütçesi, iş bütçesi ve yürütme bütçesi olarak dörde ayrılmıştır (Edizdoğan, 1989: 144-45).

1900'lü yılların son çeyreğinden itibaren ise teknolojinin ve küresel faaliyetlerin artması ile birlikte kamu yönetiminde yaşanan değişimler bütçeleme sistemlerini etkilemiş ve dünyanın birçok ülkesinde performans esaslı bütçeleme uygulamaları görülmeye başlanmıştır. Performans esaslı bütçeleme uygulamasına geçen ilk ülkeler arasında; İsveç, İngiltere, Danimarka, Fransa, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri, Finlandiya gibi ülkeler bulunmaktadır.



Şekil 2: Esin Oral, Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, 2005:21

Şekil 2' de görüldüğü üzere, sürecin izlenmesi ve araçların kullanılmasıyla işlerlik kazanan performans esaslı bütçeleme ile kaynakların kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşılıp ulaşılamadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi ifade edilmeye çalışılmaktadır.

Performans esaslı bütçeleme uygulamaları; kısa ya da uzun vadeli stratejik planlarda, kalkınma planlarında veyahut hükümet politikalarında yer alan amaçlara ulaşılabilmesi adına kaynak tahsisinde maksimum verimlilik sağlamaya yönelik ve hesap verebilirlik bağlamında hayata geçirilen bütçeleme sisteminin adıdır. Söz konusu bütçe uygulamaları, kamu gelir ve giderleri arasında denge kurarak gerek gelecekte varılmak istenen hedeflere ulaşılmasında gerekse bütçe-plan bağıntısının öneminin anlaşılmasında rol oynamaktadır (Mcgill, 2001: 379). Performans esaslı bütçeleme uygulamalarının iki önemli unsuru, kaynak tahsisinde verimliliği artırmak ve kamu harcamalarının en verimli şekilde yapılmasına zemin hazırlamaktır (Robinson and Brumby, 2005: 12).

Yirminci yüzyılın son on yılında özellikle OECD ülkelerinde yaygın olarak kullanılan performans esaslı bütçeleme sistemi; kamu kapsamında yer alan her bir birimin performans kriterlerinin ortaya konulması, karar vericilerin daha yetkili kılınması ve performans çıktılarının verilerle desteklenerek bu yoldaki eksikliklerin fark edilmesi ve böylece düzeltilmesinin sağlanması bakımından önem teşkil etmektedir (Diamond, 2002: 11). Bu sayede kamu sektörü hizmet anlayışı ve kalitesinde görülen iyileşme, performansların sayısal verilerle ortaya konulması, süreçten ziyade sonuç odaklı yaklaşımların benimsenmesi; yönetsel esnekliğin gerçekleştirilmesi diğer bir deyişle yöneticilerin kaynakların kullanımı ve öncelikli olarak hangi alanlara kaynak aktarımının sağlanacağı gibi konularda söz sahibi olması ve kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması gibi unsurlar nedeniyle performans esaslı bütçeleme uygulamaları kendine daha geniş uygulama sahası bulmuştur.

Performans ölçütü bağlamında; kaynak tahsisinin etkinliğini ve stratejik zeminin belirlenmesini sağlayan performans esaslı bütçeleme sisteminde bulunması gereken temel öğeler; girdi ve çıktı, verimlilik, sonuç ve stratejik rapordur (Mcgill, 2001: 381-88). Söz konusu bütçeleme sisteminin en önemli özelliği ise, yönetim modeli ile birlikte ele alınıyor olmasıdır.

T.C. Maliye Bakanlığı bünyesinde 2004 yılında sunulan Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi'ne istinaden performans esaslı bütçelemeyi tanımlayacak olursak; kamu kurum ve kuruluşlarının temel işlevlerini ve bu işlevlerin hayata geçirilmesi için yerine getirilmesi gereken amaç ve hedefleri ortaya koyan, kaynakların belirlenen bu amaç ve hedeflere ulaşmak için dağılımını ve kullanımını sağlayan, performans değerlendirmeleri sayesinde söz konusu amaç ve hedeflerin ne kadarının gerçekleştirildiğini belirleyen ve eksiklik ya da hataları belirterek daha iyiye nasıl ulaşılabileceği ile ilgili önerilerde bulunan bir sistemdir (Maliye Bakanlığı, 2004: 12).

2019 yılında hazırlanan performans esaslı bütçe ' *program bütçe yapı ve araçlarının mevcut bütçe sistemimizle bütünleştirilmesi amacıyla uluslararası uygulamalar, geçmiş uygulamalardan edinilen tecrübeler, ülkemizin mali yönetim yapısı, idari teşkilatlanması ve ihtiyaçları ile ilgili mevzuat da göz önünde bulundurularak geliştirilmiştir.'(T.C.Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı*. 2009, 09).

Dolayısıyla, performans esaslı bütçeleme sistemi kamu kurum ve kuruluşlarında harcama yetkilisi konumunda bulunan kişi ve birimlerin örgütün temel hedef ve amaçları doğrultusunda kaynakları doğru miktarlarda doğru yerlere aktarıp aktarmadıklarını, böylelikle kamuda kaynak dağılımı etkinliğinin sağlanıp sağlanmadığını, eğer sağlanamıyorsa bunun gerçekleştirilmesi için neler yapılması gerektiğini belirleyen; örgütün stratejik planlarını değerlendiren ve süreçten ziyade sonucu önemseyen bir sistemdir.

Bir ülke ekonomisinde makro ölçekte istikrarın sağlanabilmesi için bütçe ve bütçeleme oldukça önemli hususlardır. Nasıl bir bütçeleme sisteminin kullanıldığı bütçenin başarısını belirleyen faktörlerden biridir. Aynı zamanda bütçe ile ilgili konuların politika yapıcıların çıkar ilişkilerinden uzak tutulması, ekonomide mali kural ve disiplinin sağlanmış olması, gelecek yıllarda bütçenin ne olacağı hususunun gerçekçi bir yaklaşımla ele alınarak belirlenmiş olması da yine bütçe başarısını etkileyen faktörler arasında yer almaktadır (Schick, 2003: 8-10).

Tablo 1: Klasik, Performans ve Program Bütçe Sistemlerinin Karşılaştırılması

Bütçe sistemi	Özelliği	Sınıflandırma Dayanağı '	Çıkış Noktası
Klasik	Kaynak satın alma harcamaları	'Satın alınan kaynaklara göre	Denetim, kontrol/Ekonomi
Performans	İş yükleri, faaliyetler için harcamalar	Görevlere, faaliyetlere ve çıktılara göre	Yönetim/ Etkinlik
Program	Kurumsal amaçlar için harcamalar	Son ürüne, kamusal amaçlara göre	Planlama/Etkenlik

Kaynak: Edizdoğan, N. (1989). Kamu Bütçesi, Bursa.

Tablo 1'den anlaşıldığı üzere, bütçe sistemi temel olarak klasik bütçe sistemi, performans bütçe sistemi ve program bütçe sistemi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Günümüzde genel olarak tercih edilen bütçe sistemi performans bütçe sistemidir. Bunun temel nedeni söz konusu bütçe sisteminin genel özellikleri itibarı nedeniyle kamuda etkinlik ve verimliliği sağlamada daha başarılı olmasıdır. Bu üç bütçe sistemi ve genel çerçeveleri şöyle özetlenebilir:

Klasik bütçe anlayışında esas unsur; gelir ve giderin birbirine denk olmasıdır. Bunun dışında kaynakların etkin kullanılıp, kullanılmadığı gibi unsurlar çok önemli değildir. Kamunun borçlanma yolu ile kendine gelir elde etmesi de klasik bütçe

anlayışının unsurlarından biridir. Açık bütçe olarak adlandırılan bu durum özellikle 1929 Büyük Ekonomik Buhran'ınakabinde ülkelerin kaynak sağlamak adına izlediği politikalardan birini oluşturmaktadır (Tosun, 2004: 3-14).

Program bütçe sisteminde; öncelikli olarak kamunun söz konusu bütçe döneminde hangi faaliyetleri yapacağı belirlenir. Daha sonra ise, bu faaliyetlere uygun bütçe teklifleri sunulur ve faaliyetler bütçe döneminde yerine getirilmeye çalışılır. Nihayetinde kendisine ayrılan bütçe ile gerekli faaliyetleri yerine getiren örgütlerin toplum refahına ne ölçüde katkı sağladığı hesaplanır. Dolayısıyla bu bağlamda program bütçe sisteminin klasik bütçe anlayışının eksikliklerini gidermesi beklenir (DPT, 1963: 79-80).

Performans bütçeleme sisteminde ise; adından da anlaşılacağı üzere performans kontrolü üzerine kurulu bir sistem mevcuttur. Kamu kaynaklarının akılcı bir biçimde kullanılması, maliyet-verimlilik bağıntısının dikkate alınması, bütçenin politik çıkar ilişkilerinden bağımsız hazırlanması, kaynak tahsisinde sistematik yöntemlerin izlenmesi ve nihayetinde elde edilenin ne olduğunun önem kazanması bu bütçeleme sistemini kaynakların etkin kullanımı ve böylece vatandaşlara daha iyi hizmet verilmesi açısından değerli kılmaktadır. Bütçe hazırlama süreciyle birlikte oluşturulan performans sistemleri, örgütün stratejik planları ile uyumlu olması açısından da koordinasyon sağlayıcı bir işlev görmektedir (Maliye Bakanlığı, 2009: 9).

2.4 Merkezi Yönetim Bütçesi Uygulamasına Geçilmesi

Ülkemizde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte konsolide bütçe uygulaması yerine merkezi yönetim bütçe uygulamasına geçilmiştir. Merkezi yönetim bütçesi (Kesik, 2006: 33);

- Genel bütçe,
- Özel bütçe,
- Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçeleri, olmak üzere üç temel bütçeyi kapsamaktadır.

5018 sayılı kanunun 16. Maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu Mayıs ayı sonuna kadar toplanmak suretiyle; Devlet Planlama Teşkilatı tarafından hazırlanan ve içerisinde

kalkınma planı, stratejik plan, söz konusu döneme ait makro ekonomik politika amaç ve hedefleri ve temel ekonomik göstergeleri de içeren Orta Vadeli Plan'ı oylamaya sunmak ve planın kabul edilmesi halinde Resmi Gazete'de yayımlanmasını sağlamak durumundadır (Kesik, 2006: 35-37). Bu nedenle; kalkınma planı, yıllık program ve stratejik plan bütçelerinin birbiri ile eşgüdüm içinde ve uyumlu olması oldukça önemlidir (Arcagök vd., 2004: 4).

Ekler bölümünde Tablo2' de gösterilen tabloda merkezi yönetime dahil olan kamu kurumlan için ayrılan toplam ödenek tutarları ve bu ödeneklerin ne kadarının kullanıldığı gösterilmektedir. Merkezi yönetim içerisinde yer alan idarelerin bütçe dengesi hesaplanırken, bütçe giderler ve gelirler kontrol altına alınmaktadır.

2.5 Hesap Verme Sorumluluğuna Yönelik Düzenlemeler

2006 yılından bu yana yürürlükte bulunan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu açısından önemli kavramları da beraberinde getirmiştir. Bunlar arasında; kaynakların verimli kullanılması, stratejik planlama, performansa dayalı bütçe, saydamlık gibi kavramların yanı sıra hesap verebilirlik ilkesi de bulunmaktadır.

2.5.1 Hesap Verebilirlik İlkesi

Ülkemizde çok uzun yıllar yürürlükte bulunan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yürürlükten kalkmasının nedenlerinden biri de dünyada yaşanan gelişmelere ayak uyduramamış olmasıdır. Özellikle 1990'ların sonu, 2000'li yılların başından itibaren tüm dünyada sadece politik alanda değil ekonomik alanda da verimlilik, saydamlık, şeffaflık, hesap verebilirlik gibi ilkeler ön plana çıkmaya başlamıştır. Bu nedenle kamu mali yönetimi sistemindeki değişikliklerden biri de hesap verebilirliği sağlamak adına analitik bütçe sınıflandırılmasına gidilmiş olmasıdır (Cura, 2003: 1-10). Analitik bütçeye geçilmesinin sağladığı yararlardan biri de uluslararası bütçe kodlarının kullanılmaya başlamasıdır. Bu sayede ülkeler arası bütçe karşılaştırmaları yapmak da daha kolay hale gelmiştir.

5018 sayılı kanunun sekizinci maddesine göre hesap verme sorumluluğu aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

"*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.*" (Resmi Gazete, 2003, madde8).

Hesap verebilirlik ilkesi, kamunun sahip olduğu kaynakların kullanımı konusunda yetkiyi elinde bulunduranların veyahut kendilerine kaynak tahsisinde bulunulan kamu görevlilerinin bu kaynakları en etkin biçimde kullanma ve bunu hesap verebilirlik çerçevesinde sunma mesuliyetini ifade etmektedir (Gülşen, 2006: 1). Bu ilkenin sadece kamu sektörü bazında değil, toplumsal bağlamda da bireyleri rahatlatacağı ve kamu güvenini artıracağı aşikardır. Aynı zamanda kamu görevlilerinin yetkilerini doğru kullanmalarının sağlanması, kaynak tahsisinin ve kullanımının hukuk sistemi doğrultusunda uygulanması ve kamuya ait bilgilerin paylaşılması sebebiyle toplumun daha fazla bilinçlenmesi gibi faydaları da mevcuttur (Aktan vd., 2004: 169).

Hesap verebilirliğin bir kamu kültürü haline gelebilmesi için bu ilkeye uymayan görevlilerin gerekli sorumluluğu alması bağlamında hizmet içi eğitimlerin verilmesi ve söz konusu sorumluluğun idari, siyasi, mali ve cezai kısımlarının etkin işlemesi önemli bir husustur. Özellikle sorumluluğun yerine getirilmemesi kamu kaynağının heba olmasına neden olduysa, başka bir ifadeyle bir kamu zararı söz konusu ise disiplin cezasının yanı sıra kamu zararının tazmini açısından mali tazmin de uygulanabilir (Aktan vd., 2004: 155). Dolayısıyla mali açıdan hesap verme yükümlülüğü bulunan kamu görevlilerinin bu görevlerini yerine getirmeleri esnasında herhangi bir nedenle kamuyu zarara uğratmaları söz konusu ise, bunun yaptırımı kamu zararının tazminidir (Kızılkaya, 2010: 175-76).

5018 sayılı kanunun hesap verebilirlik konusundaki handikaplarından biri, kamu kaynaklarının tahsisi ve kullanımı konularında yetkili olan kamu görevlilerinin; hangi merciye, hangi şartlarda ve ne kadar sorumlu olduğunun açıkça ifade edilmemiş olmasıdır (Bağbaşlıoğlu, 2004: 17). Bunun sakıncası bu kamu yetkililerinin görevlerini layıkıyla yerine getirmemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Yetki ve sorumlulukların tam olarak tanımlanamaması, kamunun zarara uğratılması durumunda bu kişilerden hesap sorulmasını güçleştirmektedir.

2.6 Mali Yükün Belirlenmesine Yönelik Önlemler

Mali yükün belirlenmesi hususunda alınan tedbirler genel olarak iki konu üzerinde ifade edilmektedir. Bu konulardan ilki devlet muhasebesine yönelik alınan tedbirler olarak belirtilmektedir. İkincisi ise çok yıllı bütçelemeye yönelik alınan önlemler şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Çok yıllı bütçelemeye yönelik alınan tedbirler altı farklı şekilde kendisini göstermektedir. Bunlar; harcamaya yönelik sınırlama, ödeme aktarma hususundaki sınırlama, yedek ödenek hakkındaki sınırlaması, örtülü ödenek hakkındaki sınırlama, ertesi yıla geçen yüklenmeye dair sınırlama ve bütçe dışı avansa yönelik sınırlama şeklinde yer almaktadır (Ertekin, 2021).

Devlet muhasebesi doğrultusunda alınan tedbirler kapsamında 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu kapsamındaki idareler mevcut bulunmaktadır. Genel yönetim çerçevesi içerisinde merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler yer almaktadır. Merkezi yönetim; genel bütçeye dahil idareler, düzenleyici idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlardan meydana gelmektedir. Sosyal güvenlik kurumlarına örnek olarak Türkiye İş Kurumu verilmektedir. Mahalli idareler içerisinde ise il özel idareler, ilçe özel idareler, belediyeler, bağlı idareler, mahalli idari birlikleri gibi kuruluşlar mevcut bulunmaktadır (Aykın. 2017).

Çok yıllık bütçelemeye yönelik alınan tedbirler doğrultusunda çok yıllı bütçeleme kavramı stratejik planlama kavramı ile ilişkilidir ve kamunun daha uzun süreli yol haritasını çizebilmesi ve önünü görebilmesi açısından önem arz etmektedir. Çok yıllık bütçelemeye yönelik olarak gerçekleştirilen harcama sınırlaması; kamu kurumlarında görevlerini gerçekleştiren harcama yetkilileri, harcamalarını bütçe ilke ve esaslarına uygun olarak sağlamalı ve gerekli olduğu taktirde harcama evraklarını denetim amacıyla üst birimlere iletebilmelidir (Kaya, 2005).

Ödenek aktarma sınırlaması ile ilgili olarak ödenekleri etkili ve verimli kullanarak mevzuata uygun olarak yönetimini sağlamak ve gerektiği zamanlarda ödenekler arası aktarımın uygun olup olmadığı sonucuna varmak harcama yetkilisinin sorumluluğu altında değerlendirilmektedir. Yedek ödenek sınırlaması doğrultusunda ise merkezi yönetim bütçe kanunu tarafından belirlenmiş olan hedefleri ve hizmet

ihtiyaçlarını karşılamak, ödeneklerin az olmasından kaynaklı problemleri gidermek veya söz konusu mali yılın bütçesi doğrultusunda tahmin edilemeyen durumlara kaynak sağlayabilmek maksadıyla merkezi yönetim bütçe kanunu ile ortaya koyulmuş olan kamu idarelerinin genel bütçe içinde yer alan paylarının en fazla yüzde iki şeklinde yedek ödenek sağlanmaktadır (Acar, 2007).

Çok yıllık bütçelemeye yönelik alınan tedbirler doğrultusunda örtülü ödenek kısıtlaması kapsamında devletin itibarını korumak ve yüceltmek, ulusun milli güvenliğini sağlamak, kapalı savunma ile kapalı istihbarat konularında gerekli hizmetleri yerine getirmek ve bunlar dışında siyasi, sosyal ve kültürel amaçlarla ya da herhangi bir olağanüstü durumla ilgili olarak devlet ve hükümet işleri için ayrılmış bulunan ödeneğe sınırlama getirilmesi şeklinde ifade edilmektedir (Resmi Gazete, 2003).

Ertesi yıla geçen yüklenme sınırlaması ile ilgili olarak 5018 sayılı kanunun 27. maddesi uyarınca süreklilik niteliği arz eden ve hizmeti de kapsayan işler söz konusu olduğunda, her bir iş başına olmak üzere, bazı kurumlar bütçelerinde göz önünde bulundurulan ödenek tutarlarının yarısını, takip eden yılın ilk altı ayını geçmemek ve yüklenme zamanı bir yılı aşmamak kaydıyla, kurumun yetkili yöneticisinin izniyle bir sonraki yıla geçen yüklenmelere sınırlama getirilmektedir (Sayıştay, 2019).

Çok yıllık bütçelemeye yönelik alınan tedbirler doğrultusunda son olarak ise bütçe dışı avans sınırlaması yer almaktadır. Bütçe dışı avans sınırlarının belirlenmesi hususunda kurum içinde görevini gerçekleştiren harcama yetkilisi konumundaki görevlinin uygun bulması ve onay vermesi durumunda, karşılığı ödeneğin gizli tutulması şartı koyularak yüklenicinin işi sonlandırması beklenmeden mecburi ve acil düzeydeki ihtiyaçları karşılamak üzere kredi açma yöntemi veya avans yöntemi ile birlikte ön ödeme durumu meydana gelmektedir. Harcama yetkililerinin hepsi ön ödeme doğrultusunda harcadığı tutarlara yönelik belge ile kayıtları, şayet farklı bir mevzuat söz konusu olmazsa, avans ödemeleri kapsamında bir ay, kredi ödemeleri kapsamında ise üç ay içinde muhasebeyle iletişime geçmek ve artan tutarı geri iade etmekle yükümlüdür (Resmi Gazete, 2003).

2.6.1 Devlet Muhasebesine Yönelik Önlemler

Ülkemizde devlet muhasebesine geçiş dönemi 1880'li yıllara dayanmaktadır. Söz konusu dönemde borç ve alacak ilişkilerini belirlemek amacıyla ikili muhasebe sisteminin uygulama emareleri görülmektedir (Dişli, 2004: 11). 1923 yılında ise tam anlamıyla ikili muhasebe sistemi ülkemizde uygulanmaya başlamıştır. 1925 yılında tüm hesap hareketlerinin aynı sayfada yer aldığı "esas defteri" sistemine geçilmiştir (Ergeneli, 1949: 5). 1928 yılında hazineye ait işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak düzenlenen bir yönetmelikle birlikte tasnif yevmiyesi sistemine geçilmiş ancak 1948 yılında bu sistem terk edilerek, yevmiye defteri uygulaması benimsenmiştir (Dişli ve Kızılkaya, 2000: 25).

1950'li yıllarda Vergi Usul ve Türk Ticaret Kanunu'nun uygulanmaya başlanması ülkemizde muhasebe sistemlerinde bir dönüm noktası sayılabilir. Bu kanunlar uzun yıllar muhasebe sistemi üzerinde belirleyici bir rol oynamıştır (Çiftçi, 2007: 1).

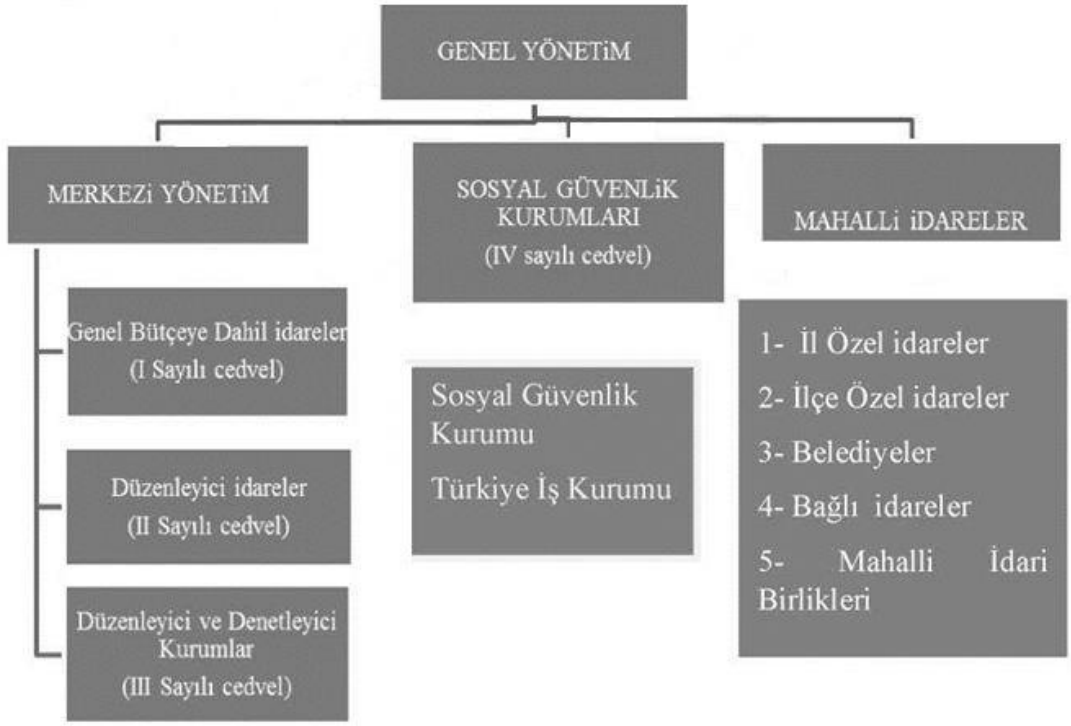
1990 yılında yürürlüğe giren devlet muhasebesine ilişkin yönetmelik ve aynı dönemde dünya ülkelerinde hızlanan küreselleşme algısı nedeniyle artma eğilimi gösteren birleşme hareketleri ülkemizi de değişime zorlamış ve aynı dönemlerde Türkiye, uluslararası bir örgüt olan Dünya Bankası'nın öngördüğü kamu mali yönetimi esasına uygun olarak ortak bir muhasebe ve raporlama düzenine geçmek için kolları sıvamıştır (Gönen ve Uğurluel, 2007: 230).

2003 yılında Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesi ve onu 2004 yılında yürürlüğe giren Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği'nin izlemesi bugünkü devlet muhasebe sistemine şeklini veren unsurlar arasında yer almaktadır (Turan, 2006: 5). 5018 sayılı kanunun uygulanmaya başlaması ile birlikte, bahsi geçen iki yönetmelik genel bütçe kapsamına giren kamu idarelerini de ilgilendirecek biçimde genişletilmiştir.

Devlet muhasebesinin asıl amacı, kamu kaynaklarının nerelere aktarıldığının ve kamu gelirlerinin giderler arasında nasıl pay edildiğinin hesabını tutuyor olması ve bunları aynı tablo üzerinde görmeye imkân tanımasıdır. Daha ileri muhasebe sistemlerine sahip olan gelişmiş ülkeler açısından devlet muhasebesi ana işlevinin yanı

sıra mali idare ve kontrol aracı olma ile ekonomi politikalarının doğru belirlenebilmesi açısından yol gösterici olma işlevlerini de üstlenmiş durumdadır (Kerimoğlu, 1998: 11).

Ülkemizde daha önce yürürlükte olan 1050 sayılı kanunda yer alan aksaklıklar nedeniyle, geçilmesine karar verilen 5018 sayılı kanunun uygulanmaya başlamasının neticesinde devletin tüm gelir ve giderleri aynı tablo üzerinde yer almaya başlamıştır. Bunun en önemli avantajı, kamu kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığının daha net biçimde görülmesine imkân sağlamasıdır (Gül, 2008: 20). Aynı zamanda denetleme kolaylığı da getiren bu yaklaşım, uluslararası anlaşmanın giderek arttığı günümüz dünyasına entegre olabilmek ve muhasebe sisteminde de modern dünyayı yakalayabilmek açısından önemlidir.



Şekil 3: 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamındaki İdareler

Kaynak: Aykın, Hasan, Bütçe Türleri ve Kapsamı

Yukarıdaki şekilde 5018 sayılı kanun kapsamında yer alan idarelerin hiyerarşik sıralaması gösterilmektedir. Bu bağlamda aşağıda yer alan kurumlar genel yönetim çatısı altında bulunmaktadırlar;

- Merkezi yönetim,
- Sosyal güvenlik kurumları
- Mahalli idareler

2.6.2 Çok Yıllı Bütçelemeye Yönelik Önlemler

Çok yıllı bütçeleme kavramı stratejik planlama kavramı ile bağıntılı olup, kamunun daha uzun süreli yol haritasını çizebilmesi ve önünü görebilmesi açısından önemlidir. Çok yıllı bütçeleme ile ilgili esaslar 5018 sayılı kanunun 16.maddesinde yer almaktadır (Resmi Gazete, 2003, madde16).Söz konusu maddeye göre; "*Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Cumhurbaşkanı tarafından en geç Eylül ayının ilk haftası sonuna kadar kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşulların gerekleri doğrultusunda makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde onaylanan orta vadeli programın Resmî Gazete 'de yayımlanması ile başlar. Orta vadeli program ile uyumlu olmak üzere, gelecek üç yıla ilişkin toplam gelir ve gider tahminleri ile birlikte hedef açık ve borçlanma durumu ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını içeren ve Cumhurbaşkanı tarafından onaylanan orta vadeli malî plan, en geç Eylül ayının on beşine kadar Resmî Gazete 'de yayınlanır.*"

Burada önemli olan nokta, çok yıllı bütçelemenin birkaç yılı kapsamasından ziyade, yıllık ödeneklerin sadece o yıl değil, birkaç yıl göz önünde bulundurularak belirlenmeye ve değerlendirilmeye çalışılmasıdır (Kızıltaş, 2003: 13). Böylece bu düzenleme ile birlikte, kamu bütçesinin daha önceden tespit edilmiş alanlara dağıtımı gerçekleştirilebilmektedir (Kesik, 2005).

2.6.2.1 Harcama Sınırlaması

5018 sayılı kanunun 30. maddesine göre, Cumhurbaşkanı, genel bütçe ile ilişkili olarak yapılan kamu harcamalarında kaynakların etkin kullanımını sağlamak üzere, kamu harcamaları üzerinde tasarruf sahibidir. Cumhurbaşkanı bu tasarrufunu kamu harcamalarının dengeli ve etkili biçimde yürütülebilmesi adına kullanır. Dolayısıyla Cumhurbaşkanı gerekli gördüğü durumlarda kamu harcamalarını sınırlandırma, kısıtlama, harcamalara ilişkin belirli kriterler koyma, bütçe politikalarının güvenilirliğini ve istikrarlı yapısını korumak amacıyla kanunun izin verdiği ölçüde

gerekli tedbirleri alma ve yürürlüğe koyma, yine kamunun uzun süreli iyiliği için doğru istihdam politikaları belirleme ve bunları hayata geçirme, kamunun yaptığı tüm harcamaları izleme ve değerlendirme, ödenek tahsisleri konusunda belirleyici bir rol oynama ve belirlediği tahsis koşullarına uyulması ile ilgili gerekli düzenlemeleri yürürlüğe koyma yetkisine haizdir.

Genel yönetim dışında, genel yönetime bağlı olarak görev yapan ve genel bütçeden pay alan tüm kurum ve kuruluşlar ile vakıf ya da dernek statüsünde bulunan benzeri yapılanmalar kamunun tüm gelir ve gider kalemlerinin doğru hesaplanabilmesi için gerekli görülerek talep edilmesi halinde yapılanmanın tüm gelir ve giderlerine bu belge ve dokümanları Cumhurbaşkanlığına iletmek durumundadır. Gelir ve giderleri ile ilgili belgeleri sunamayan kurum ve kuruluşlar ile her türlü teşekkül içinde gereken tedbirleri almaya ya da yaptırımları uygulamaya yetkili olan kişi yine Cumhurbaşkanıdır (Resmi Gazete, 2003, madde 30).

Dolayısıyla kamu kurumlarında görev yapan harcama yetkilileri, harcamalarını bütçe ilke ve esaslarına uygun olarak yapmalı ve gerekli olduğu taktirde harcama evraklarını denetim amacıyla üst birimlere iletebilmelidir (Kaya, 2005: 87).

2.6.2.2 Ödenek Aktarma Sınırlaması

5018 sayılı kanunun 21. maddesine göre, merkezi yönetim kapsamında görevini ifa eden kamu idarelerinin bütçeleri arasında ödenek aktarma gerçekleştirilebilir. Ancak söz konusu kurumlar arası ödenek aktarımı ancak ve ancak ilgili mevzuat uyarınca ve onun belirttiği sınırlamalar dahilinde yapılabilir (Resmi Gazete, 2003, madde21).

Kamu harcamalarında etkin bir bütçe politikası uygulamak ve tasarruf sağlamak için; genel bütçeden kendisine ayrılan payın %10'unu aşmamak şartı ile merkezi yönetim çatısı altındaki kamu idareleri kendi aralarında ödenek aktarımı yapabilirler. Söz konusu kamu idarelerinin kendi bütçeleri dahilinde gerçekleştirecekleri ödenek aktarımı ile ilgili mevzuat, merkezi yönetim bütçe yasası aracılığı ile belirlenir. Bu mevzuat ile kamu idarelerinin ödenek aktarımı hususundaki usul ve esasları ile bu konudaki yetki ve işlemlerin çerçevesi çizilmiş olur.

Merkezi yönetim kapsamında faaliyet gösteren kamu idareleri ödeneklerinin %20'si kadarını ise kendi bütçeleri arasında aktarım yapmak amacıyla kullanabilir. Ancak personel giderleri, daha öncesinde başka bir kalemden ödenek aktarımı gerçekleşmiş olan kalemler ile yedek ödenekten pay almış kalemler bunun dışında tutulur (Resmi Gazete, 2003, madde 21). Bu bağlamda ödenekleri etkili ve verimli kullanarak mevzuata uygun olarak yönetmek ve gerektiğinde ödenekler arası aktarımın uygun olup olmadığına karar vermek harcama yetkilisinin sorumluluğundadır (Acar, 2007: 16).

2.6.2.3 Yedek Ödenek Sınırlaması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 23. maddesine göre, merkezi yönetim bütçe kanunu tarafından belirlenmiş olan hedefleri ve hizmet gereksinimlerini yerine getirmek, ödenek azlığından kaynaklı sıkıntıları gidermek ya da söz konusu mali yılın bütçesi kapsamında öngörülememiş durumlara kaynak sağlayabilmek amacıyla merkezi yönetim bütçe kanunu ile belirlenmiş olan kamu idarelerinin genel bütçe içinde yer alan paylarının en fazla %2'si yedek ödenek olarak belirlenebilir. Bu konuda yetkili ve belirleyici olan kişi Cumhurbaşkanı olup, mali yılın sona ermesini takip eden on beş gün içinde bir önceki dönem hangi kamu idarelerine ne kadar ve hangi tür yedek ödenek temin edildiği Cumhurbaşkanlığı tarafından kamuoyu ile paylaşılır (Resmi Gazete, 2003, madde23).

2.6.2.4 Örtülü Ödenek Sınırlaması

5018 sayılı kanunun 24. maddesi gereğince, devletin itibarını korumak ve yüceltmek, ulusun milli güvenliğini sağlamak, kapalı savunma ile kapalı istihbarat konularında gerekli hizmetleri yerine getirmek ve bunlar dışında siyasi, sosyal ve kültürel amaçlarla ya da herhangi bir olağanüstü durumla ilgili olarak devlet ve hükümet işleri için ayrılmış bulunan ve Cumhurbaşkanlığı bütçesi içinde yer alan ödeneğe "örtülü ödenek" adı verilmektedir (Resmi Gazete, 2003, madde24).

Olağanüstü durumlar 5018 sayılı kanunun 20. maddesinin (g) bendinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; seferberlik ilan edilmesi, savaş veyahut savaşa hazırlık durumlarında devletin korunmasından sorumlu olan "*Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı*" bütçelerini

birleştirme yoluna gidebilirler. Bütçe birleştirmenin ihtiyaçların temin edilmesinde yeterli gelmemesi durumunda üç kurumun bütçe toplamının %15'ni geçmemek kaydıyla ek ödenek kullanabilecekleri de yine kanunla hükme bağlanmıştır (Resmi Gazete, 2003, madde20). Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ya da kanun düzenlemeleri ile gerekli görüldüğü durumlarda kamu yararına bir görevi yerine getirmekte olan ve bu amaç doğrultusunda istihbarat hizmetini ifa eden diğer kamu idarelerine de örtülü ödenek hakkı tanınabilir. Bu belirtilenler haricinde; siyasi partilerin seçim çalışmaları, onların idamesi ve propaganda faaliyetleri ile Cumhurbaşkanı ve onların aile fertlerinin özel gereksinimleri örtülü ödenekten karşılanamaz. Ayrıca yine kanunla belirtildiği üzere, örtülü ödenek oranı genel bütçe başlangıç ödeneğinin %0,5'ini geçemez.

Tüm örtülü ödeneklerin nerede kullanılacağı, harcamayı yapanın kim olacağı, örtülü ödenek ile ilgili hesapların kaydedilme yöntemi gibi ayrıntıların hepsi Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir. Örtülü ödenek konusu yeni kanun düzenlemesine rağmen hala oldukça tartışmalı konulardan biridir. Bunun başlıca sebebi; örtülü ödenek kullanımı ile ilgili oranların ve diğer bazı ayrıntıların belirlenmiş olmasına rağmen denetiminin yapılamamasıdır. Bu nedenle bir hak olarak tanımlanan örtülü ödeneğin kullanımı konusu zihinlerde hep bir soru işareti bırakmaktadır (Yılmaz ve Tosun, 2010: 13).

2.6.2.5 Ertesi Yıla Geçen Yüklenme Sınırlaması

5018 sayılı kanunun 27. maddesi uyarınca süreklilik niteliği arz eden ve hizmeti de kapsayan işler söz konusu olduğunda, her bir iş başına olmak üzere, bazı kurumlar bütçelerinde göz önünde bulundurulan ödenek tutarlarının yarısını, takip eden yılın ilk altı ayını geçmemek ve yüklenme zamanı bir yılı aşmamak kaydıyla, kurumun yetkili yöneticisinin izniyle bir sonraki yıla geçen yüklenmelere teşebbüs edebilir. Bu kurum ve işlerin niteliği aşağıdaki gibidir (Sayıştay, 2019: 23).

Türk Silahlı Kuvvetleri tarafından yapılan giyecek ve yiyecek ihtiyacını karşılamaya yönelik alımlar, savunmaya yönelik makine-silah-mühimmat alımları ile bu ürünlerin bakım, tamirat ve imalatına yönelik faaliyetler; her türlü yapım, tadilat, tamirat işleri ile etüt ve proje faaliyetleri, araştırma ve geliştirme çalışmaları.

Isınma, yeme-içme ihtiyacını gidermeye yönelik malzeme alımı ile akaryakıt ve madeni yağ alımı.

Bulunması ve muhafazası zor olan her türlü tıbbi malzeme.

Süreli yayın alımı, ulaşım, güvenlik, temizlik ve yemek hizmet alımları.

Yurt dışı menşeli askeri mühimmatın sigorta bedeli ile araçların mali sorumluluk sigorta bedelleri.

Yol ve her türlü makine-teçhizat bakım-onarım işleri, her türlü iletişim-bilişim hizmetleri ve bu hizmet sistemlerinin bakım-onarım işleri.

Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı ile Sahil Güvenlik Komutanlığı bünyesinde yiyecek-giyecek alımları, araştırma ve geliştirme faaliyetleri, silah ve diğer mühimmatların bakım-onarım ve üretimi, her türlü yapım, tamirat, tadilat işleri, etüt ve proje faaliyetleri.

Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri, etüt ve proje işleri, her türlü silah ve diğer mühimmatlar ile bunların bakım, tamirat ve üretim faaliyetleri.

Türkiye İş Kurumu'nda yapılan aktif işgücü hizmetleri bünyesindeki kurs ve faaliyetler. Fakat (d) bendinde belirtilen faaliyetler söz konusu olduğunda; daha açık bir ifade ile süreli yayın alımı, ulaşım, güvenlik, temizlik ve yemek hizmet alımları söz konusu olduğunda Milli Eğitim Bakanlığı için bütçelerinde ön görülen ödeneklerin yarısını aşmama şartı aranmaz.

2.6.2.6 Bütçe Dışı Avans Sınırlaması

5018 sayılı kanunun 35. maddesinde bütçe dışı avansın sınırları belirlenmiştir. Buna göre, kurum içinde görev yapan harcama yetkilisi konumundaki görevlinin uygun bulması ve olur vermesi halinde, karşılığı ödeneğin saklı tutulması şartı ile yüklenicinin işi bitirmesi beklenmeden acil ve mecburi giderleri karşılamak üzere avans ya da kredi açma usulü ile ön ödeme durumu söz konusu olabilir. Yapılacak ön ödemenin tavan tutarı merkezi yönetim bütçe kanununda belirtilen oran ile sınırlıdır. Dolayısıyla kamu idaresi; ihale sürecine konu olan iş ile ilgili yükleniciye herhangi bir ön ödeme yapıp

yapılmayacağı, yapılacaksa ödenecek meblağın kanundaki oranı aşmayacak biçimde belirlenmesi ve sözleşmede ön ödeme konusundan bahsedilmesi durumlarından sorumludur (Sayıştay, 2019: 79).

Her harcama yetkilisi ön ödeme dolayısıyla harcadığı meblağa ilişkin kayıt ve belgeleri, eğer ayrı bir mevzuat söz konusu değilse, avans ödemelerinde bir ay, kredi ödemelerinde ise üç ay içinde muhasebeye iletmek ve artan meblağı geri vermekle sorumludur. Süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar ile ilgili 6183 sayılı kanun maddeleri geçerlidir (Resmi Gazete, 2003, madde35).

Merkezi yönetim dahilinde görev yapan kamu idarelerinde avans ve kredi biçimleri, devir ve mahsup işleri, ödenecek avans veyahut kredinin miktarı ve geri ödenme süreleri, mutemetin görevlendirilmesi ile diğer işlemlerle ilgili usul ve esaslar Cumhurbaşkanı'nca yürürlüğe konulan yönetmelik ile belirlenir. Ancak, "*Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı'nın*" söz konusu mali yıl döneminde tamamlanması imkansız olan asayiş ve güvenlik hizmetleri ile ilgili alımlarının ön ödeme işlemlerine ait usuller İçişleri Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan yönetmelik ile belirlenir (Resmi Gazete, 2003, madde35).

2.7 Mali Saydamlığa Yönelik Düzenlemeler

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları özellikle son yıllarda sadece politika yapıcıların değil, vatandaşlar da dahil olmak üzere tüm kamunun ortak amacı haline gelmiştir. Bunun en önemli nedenleri arasında özellikle tüm dünyada 1990 ve 2000'ler arasında yaşanan, ardı arkası gelmeyen finansal krizlerdir. Hepimizin bildiği üzere hangi ülkede hangi koşullarda gerçekleşmiş olursa olsun bir ekonomik yahut finansal krizin arkasından en fazla söz sahibi olan uluslararası kuruluşlardır. Nitekim ülkemiz tarafından da yakından tanınan Uluslararası Para Fonu ya da kısaca bilinen adıyla IMF, finansal krizlerin akabinde ülkelerin finansal sistemlerini yeniden yapılandırmaları hususunda mali saydamlık konusuna vurgu yapan kuruluşlardan biridir. Uluslararası kuruluşlardan sonra politika yapıcılar ve alanında uzman bilim insanlarının da bu konular üzerinde durmaya başlaması ister istemez halkın duyduklarına önce kulak kabartmasına sonra ise bu konuda toplumsal bir duyarlılık oluşturmasına neden olmuştur (Emil ve Yılmaz, 2004: 11).

Son yıllarda kamu sektörünün Gayri Safi Yurtiçi Hasıla içerisindeki payının artması da mali saydamlık konusunu önemli kılan unsurlardan biridir. Kamunun banka ve şirketleri gibi yapıları da işin içine kattığımızda kamunun ekonomi içindeki önemi ve etki alanı oldukça büyüktür (Yılmaz, 2009: 35).

Mali saydamlık ilkesi; kamu ile ilgili hesapların, öngörülen mali tablonun, gelecekle ilgili hedeflerin ve aynı zamanda hükümetin izlemeyi planladığı maliye politikalarının kamuoyu ile paylaşılmasına işaret eder. Bu bilginin anlaşılabilir ve ayrıntılı olması önemlidir (Kopits ve Craig, 1998: 1).

Mali saydamlığın sağladığı faydalardan biri de toplumun kaynakları yönetme sorumluluğunu verdiği hükümetin uyguladığı politikaları ve sonuçlarını izleyerek, değerlendirme imkanına sahip olmasıdır. Böylece herhangi bir biçimde kamuyu zarara uğratan, kaynakları etkin kullanamayan hükümetler toplum nezdinde bundan sorumlu tutulurlar. Bu sorumlu tutulma hali hükümetlerin izledikleri politikalar neticesinde düştükleri yanılgıları kabul etmeleri, bunları düzeltmek için çaba harcamaları ve devam eden süreçte toplum ile ilgili görevlerini daha layıkıyla yerine getirmeleri hususunda tetikleyici etki yaratır. Mali saydamlık aynı zamanda hesap verebilirlik ilkesinin de gelişimine katkı sağlar. Toplumun bilinçli bir biçimde hesap sormaya başlaması ister istemez bir süre sonra karşı taraf için hesap verme yükümlülüğü yaratacak ve bu yükümlülük duygusunun gelişmesi ile birlikte politika yapıcıların hesap vermesi bir toplumsal kültür halini alacaktır (Kopits ve Craig, 1998: 1).

5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte ülkemizde kapsamlı bir alan yasama organının kapsamına alınmıştır. Bu nedenle de bütçe açısından gerek yetki alanı ve gerekse faaliyet alanı artmıştır.

5018 sayılı kanunun uygulama ilkelerine baktığımızda beşinci maddesi şöyle demektedir "*İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.*"

Bu maddeden de anlaşılacağı üzere, saydamlık 5018 sayılı kanunun temel ilkelerinden biridir. Ayrıca yine aynı kanunun 13, 16, 24, 26, 27, 28, 29, 36, 41, 47, 55 ve 56. maddeleri saydamlık ilkesine ilişkindir (Sayıştay, 2019: 19).

2.7.1 Mali İstatistiklerin Hazırlaması ve Değerlendirilmesi

5018 sayılı kanunda kamu mali idaresi ile ilgili olarak; halihazırda var olan sistemi daha etkin hale getirmek, üyesi olmak için girişimlerde bulunduğumuz Avrupa Birliği normlarına uyum sağlamak ve uluslararası sistem ile entegre olabilmek üzere bazı değişikliklere gidilmesi durumunda kalınmıştır. Bu değişiklikler arasında kamu idarelerinin mali istatistikleri hazırlaması ve değerlendirmesi ile ilgili maddelerin düzenlenmesi de bulunmaktadır. Bu bağlamda yasada 52, 53 ve 54. maddeler değişikliğe uğramıştır. (Derya, 2015)

Buna göre; "5018 sayılı kanunun mali istatistik ile ilgili hükümleri içeren ikinci bölümü ile uluslararası standartlara uygun bir genel idare mali istatistiklerinin yapılmasının ve kamuoyuna sunulmasının gerçekleşmesi sağlanmıştır". Söz konusu mali verilerin bir araya getirilmesi ve bu veriler yoluyla mali istatistiklerin hesaplanması ile ilgili yetkili merci Hazine ve Maliye Bakanlığı olmuştur. Gerek denetimin gerekse istatistiki verileri kamuoyuna sunmanın bağımsız bir eylem olması ilkesi, aynı zamanda, kamu ile ilgili hesapların yürütmeden bağımsız bir kontrol mekanizması aracılığıyla denetimini gerektirmektedir. Bu nedenle bu görev ülkemizde Sayıştay'a verilmiştir. (https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-mali-istatistikleri)

2.7.2 İç Kontrol Sistemi

5018 sayılı kanun ile birlikte bütçe konularında verimliliğin artırılması ve kapsamının genişletilmesi amacıyla mali yönetim mevzuatlarında hesap verebilirlik ve şeffaflığın sağlanması, kamu harcamaları ile ilgili harcama yetkililerinin daha sorumlu davranması ve iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ile daha etkin hale getirilerek, uluslararası standartlara uygunluğunun sağlanması hedeflenmiştir (Saraç, 2005: 124).

İç denetim unsuru iç kontrolün yerine getirilmesi açısından oldukça önemli bir aşamadır. Kanunun 64. maddesinde iç denetimin yerine getirmesi gereken görevler belirlenmiştir. Buna göre; kamu idaresinin yapmış olduğu harcamalar ve tasarrufların

idarenin ve genel olarak kamunun amaçlarına ve politikalarına, uzun vadeli plan ve programlarına uygun olup olmadığını denetlemek ve değerlendirmek iç denetimin asli görevidir (Resmi Gazete, 2003, madde64). İç denetim bir nev'i rehberlik ve danışmanlık hizmeti olup, iç denetçiler tarafından yerine getirilir.

Bu bağlamda iç kontrol; kamu idaresinin hedefleri, daha önceden belirlenmiş olan politikalar ve mevzuat baz alınarak işlerin etkin bir biçimde ve kamu kaynaklarının optimum kullanılması yoluyla yerine getirilmesi, muhasebe ile ilgili tüm evrakların düzenli ve düzgün bir biçimde tutulması, mali konularda saydam, etkili ve güvenilir bir anlayışın oluşturulması zemininde idare tarafından belirlenen tüm düzenlemeleri kapsayan bir kontroller silsilesi olarak tanımlanabilir.

İç kontrol ile ilgili prosedürler ve standartlar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, iç denetim ile ilgili prosedür ve standartlar ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından oluşturulur. İç kontrol mekanizmasının işlemesinin nedenlerinden biri de kamuda meydana gelebilecek usulsüzlüklerin önüne geçmek, var olanları ise tespit ederek, gerekli işlemlerin yapılmasını sağlamaktır. Aynı zamanda kamuda karar mekanizmasının düzgün işlemesi adına hareket etmek ve bununla ilgili rapor hazırlayıp, sunmak da kontrol mekanizmasının amaçları arasında yer almaktadır.

2.8 Kamu İdarelerine Getirilen Düzenlemeler

Yeni kamu yaklaşımları, dünyada kamunun değişen yüzüne uyum sağlamak amacıyla farklı politikalar ve anlayışlar üretmeye devam etmektedir. Dolayısıyla bugün dünyanın pek çok ülkesinde gerek kamu mali yönetimi gerekse kontrol mekanizmaları konularında köklü ve haklı bir değişim süreci yaşanmaktadır. Ülkemizde de dünyadaki gelişmeler paralelinde kamu anlayışının değişmesi dolayısıyla halihazırdaki yasanın yetersiz kalması nedeniyle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe konmuştur. Bu kanunun dokuzuncu maddesinde kamu idarelerinin görev alanı çerçevesi itibarı ile şöyle tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 2003, madde 9):

"*Kamu idareleri, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını*

önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlar."

Ayrıca kanunun 12. maddesinde, kamu idaresinin sınırlılıklarına ilişkin olarak aşağıda açıklanmaktadır (Resmi Gazete, 2003, madde 12);

"*Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır, kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz. Merkezi yönetim bütçesi, bu kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur.*"

5018 sayılı kanun ile birlikte kamu idareleri ile ilgili düzenlemelerden biri de hangi kategori kapsamında ele alınacakları ile ilgilidir (Arcagök, 2004: 5). Kanunda belirtildiği üzere genel yönetim bünyesinde bulunan kamu idareleri;

- Merkezi Yönetim Dahilindeki Kamu İdareleri
- Sosyal Güvenlik Kurumları
- Mahalli İdareler olmak üzere temel olarak üç kategoriye ayrılmıştır.

Merkezi yönetim dahilinde bulunan kamu idareleri ise;

- Genel Bütçe Dahilindeki Kamu İdareleri
- Özel Bütçe Dahilindeki İdareler
- Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

olmak üzere yine kendi içinde üçe ayrılmış vaziyettedir.

5018 sayılı kanun ile kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemi içerisindeki konumu ve bu bağlamda görev, yetki ve sorumluluk alanları yeniden belirlenmiştir. Bu noktada, kamu idarelerinin gelir ve giderlerinin tümünün aynı bütçe içinde yer alması sağlanmış ve böylece bütçe dışı gelir ve gider sorununun çözüme kavuşturulması amaçlanmıştır. Dolayısıyla konu hakkındaki düzenlemenin temel hedefi, bütçe hususunda birlik ilkesinin uygulanmak istenmesidir (Mutluer, 2011: 23).

2.9 Orta Vadeli Program ve Orta Vadeli Mali Plan Düzenlemesi

Orta vadeli program tanımı itibarı ile; stratejik planlar ile ülkenin makro ekonomik durumu göz önünde bulundurulmak suretiyle hazırlanan ve bünyesinde geleceğe ilişkin ekonomi politikalarını ve bu politikalar doğrultusunda belirlenen amaçları sayısal veriler ile destekleyerek barındıran programdır. Bu doğrultuda ülke ekonomisine ya da sosyal hedefleri gerçekleştirmeye yönelik olarak hazırlanan diğer tüm programlar ve genel bütçe orta vadeli program ile yakından ilişkilidir.

Özellikle orta vadeli mali plan orta vadeli programın bütçe ile temelden bağlantılı en önemli unsurudur. Orta vadeli mali plan, orta vadeli program ve dolayısıyla ülke ekonomisine yönelik olarak hazırlanan diğer plan ve programlarla ve bütçe ile uyumlu olmak durumundadır. Ülke ekonomisinin gelecekteki üç yıla ait toplam gelir ve gider öngörüleri ile tahmin edilen bütçe açığı ve borçlanma oranı ile kamu idarelerine ilişkin ödenek teklif üst tutarları orta vadeli mali planda açıkça yer alır. Bu nedenle orta vadeli mali plan, orta vadeli plan ve stratejik planlar ile ilişkili bir dokümandır (Kartalcı, 2019: 117).

5018 sayılı kanunun on altıncı maddesinde orta vadeli programın bütçe hazırlıkları öncesinde belirlenerek, yol gösterici olması açısından yayınlanması gerektiği ve aynı zamanda yine aynı gaye doğrultusunda orta vadeli mali planın orta vadeli program ile uyum içinde bulunması lazım geldiği de açıkça belirtilmiştir (Resmi Gazete, 2003, madde16). Dolayısıyla, orta vadeli mali plan ve orta vadeli program bütçenin hazırlık aşamasında, hayata geçirilmesi sürecinde ve denetlenmesi esnasında dikkate alınması gereken plan ve programlar arasında yer almaktadır.

2.10 Kamuda İç Denetim

Kamuda iç denetim; 5018 sayılı kanun öncesi yönetim ile denetim anlayışı ve 5018 sayılı kanun sonrası yönetim ile denetim anlayışı olarak iki farklı sınıflandırmada incelenmektedir. Kamuda 5018 sayılı kanun öncesi yönetim ile denetim anlayışı çerçevesinde yönetim ve denetimin 1050 sayılı kanun doğrultusunda açıklanması gerekmektedir. Bunun yanı sıra 1050 sayılı kanun içerisinde yetki ve sorumluluklar gözden geçirilmektedir. Bu yetki ve sorumluluklar; ita amiri, tahakkuk memuru ve sayman olarak değerlendirilmektedir. Kamuda 5018 sayılı kanun sonrası yönetim ile

denetim anlayışı çerçevesinde ise kamuda mali reformun sebepleri bakmak gerekmektedir. Ayrıca 5018 sayılı kanun ile getirilen yenilikler ve iç denetim başlığı altında gelişim süreci işlenmektedir. Bu dönemler; 2004 ile 2008 arası yılları kapsayan kuruluş ve yapılandırma dönemi, 2009 ile 2013 yıllarını kapsayan uluslararası mesleki standartlara uyum dönemi, 2014 ile 2018 yılları arasını kapsayan denetimde otomasyona geçiş dönemi olarak üç farklı dönemde belirtilmektedir.

Kamuda 5018 sayılı kanun öncesi yönetim ile denetim anlayışı çerçevesinde yönetim ve denetimin 1050 sayılı kanun değerlendirmesine bakıldığında genel olarak bu kanun ile özümsenen geleneksel kamu yönetimi anlayışı; merkezi kontrol, merkezi planlama, merkezi yönetim ve denetim esaslarına dayanmaktadır. Bu anlayışa göre kamu hizmetlerinin planlanması, programlanması ve denetimi merkezi otoritenin yükümlülüğü altındadır. Ayrıca bu yapıda, personelin ve kamu idarelerinin görevlerine yönelik esaslar da ağırlıklı bir şekilde merkezi otorite aracılığıyla sağlanmaktadır (Uyar, 2009).

Kamuda 5018 sayılı kanun sonrası yönetim ile denetim anlayışı doğrultusunda ise 5018 sayılı Kanun ile birlikte klasik merkezi yönetim anlayışı yerine, kendisine ödenek tahsis edilen harcama birimleri aracılığıyla, yönetsel sorumluluk ile mali sorumluluğun bütünleştirildiği daha çok yönetimin yerinden olduğu bir yönetim anlayışı özümsenmiştir. Bu şekilde kamu kurum ve kuruluşları, denetim odaklı geçmişe yönelik olarak ve geleneksel denetim anlayışı yerine; kuruma değer katma amaçlarına sahip, danışmanlık ve emniyet hizmetlerini yerine getiren, milletlerarası mesleki standartlara sahip olan, risk odaklı Çağdaş İç Denetim Anlayışı meydana gelmiştir (Karcıoğlu & Kurnaz, 2017).

Genel olarak kamu içerisinde mali reformu sebeplerine bakıldığında; bütçenin mali olarak kısıtlı olması, merkeziyetçi yapı çerçevesinde bütçe kontrol, uygulama ve hazırlama aşamalarında kurumların yeterince karar verme yetkisini elinde bulundurmamaları, kamu kurumlarının birbiri arasında çeşitli muhasebe uygulamalarının olmasından kaynaklı finansal tabloların kontrol işlemlerinin aksaması ve bunun sonucunda güvenilir, faydalı ve uygun zamanda bilginin üretilmesinde çeşitli güçlüklerle karşılanmasıdır (Tekin, 2017).

5018 sayılı kanun ile ortaya koyulan yenilikler ve iç denetim doğrultusunda etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesi esas alınmaktadır. Bunun yanı sıra kaynakların ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması önem arz etmektedir. Ayrıca hataların ortaya çıkarılması ve bu hatalar karşısında tedbirler almak 5018 sayılı kanunda vurgulanan ilkeler arasında yer almaktadır (Kaya, 2014).

5018 sayılı kanun sonrasında kamu iç denetimin gelişimine bakıldığında ilk olarak karşımıza kuruluş ve yapılanma dönemi çıkmaktadır. Bu dönem içerisinde kamuda iç denetimin sağlanabilmesi amacıyla gerekli görülen teşkilat yapısının uygun bir şekilde meydana getirilmesine, mevzuata dair çalışmalar yapılmasına, denetleme görevini gerçekleştirecek olan bireylerin eğitimlerine özen göstermeye ve bu konularda farkındalık yaratılmasına ilişkin uygulamalara öncelik verilmiştir. Bu çalışmalar milli ve milletlerarası üyelerle birlikte iş birliği içerisinde gerçekleştirilmiştir. Ayrıca bu dönem içerisinde; teşkilat yapısında görev alacak olan birimler, denetçiler ve kurullar ile ilgili olarak temel düzeyde atamalar gerçekleştirilmiş ve düzenlemeler yapılmıştır. Bunun yanı sıra kamu kurumlarına düzenli ve sistemli bir şekilde iç denetimi sağlayan birey olarak atanan teftiş yeteneğine sahip denetim elemanlarına yönelik olarak iç denetçi sertifika eğitimleri verilmiştir (Uysal, 2014).

2.10.1 Kamuda 5018 Sayılı Kanun Öncesi Yönetim ve Denetim Anlayışı

Türkiye' de kamu mali yönetimi ile ilgili ilk önemli düzenleme 1927 yılında çıkarılan ve 2004 yılına kadar yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunudur. Söz konusu kanun az sayıda değişiklikle, yaklaşık olarak 80 yıl boyunca kamu mali yönetimini düzenleyen temel bir yasa olma özelliğini devam ettirmiştir (Arcagök & Erüz, 2006: 9). Bu kısımda 5018 sayılı Kanun öncesi dönemde yürürlükte olan 1050 Sayılı Kanun'da yönetim ve denetim anlayışı genel hatlarıyla değerlendirilecektir.

2.10.1.1 Yönetim ve Denetimin 1050 Sayılı Kanun Çerçevesinde Açıklanması

Bu kanun ile benimsenen geleneksel kamu yönetimi anlayışı; merkezi planlama, merkezi yönetim, merkezi kontrol ve denetim esaslarına dayanmaktadır (Uyar, 2009: 100). Bu anlayışa göre kamu hizmetlerinin planlanması, programlanması, bütçeleştirilmesi ile kontrol ve denetimi merkezi otoritenin sorumluluğuna verilmiştir.

Ayrıca bu yapıda, kamu idarelerinin ve personelinin görevlerine ilişkin esas ve usuller de ağırlıkla merkezi otorite tarafından belirlenmektedir. İş ve işlemlerin belirlenen kural ve düzenlemelere uygun olarak yapılması ve kamu personelinin görevlerini tarafsız ve dürüst bir şekilde yerine getirmesi öncelikli amaçtır. Faaliyetlerin etkili, verimli ve ekonomik olarak yürütülmesi ise ikinci plandadır (Bülbül, 2009: 1).

5018 sayılı Kanun öncesi "denetim" anlayışı ise merkeziyetçi, otoriter ve teftiş esaslı bir denetim sistemine dayanmaktadır. Bu sistemde denetim, bakanlığa bağlı olarak görev yapan standartları ve kuralları iyi bilen teftiş elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetimde daha çok ön mali kontrolü yapan birimlere yoğunlaştığı gibi denetim, temelde mali inceleme şeklinde yürütülmektedir. Bununla birlikte denetlenen idarelerin kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uyumu da kontrol edilmektedir (Kesik, 2005: 105-106). Bu modelin bir diğer özelliği de denetimin ileriye değil, geriye doğru yürütülmesidir. Teftiş, olması gereken (mevzuat ve diğer düzenlemeler) ile olanı (gerçekleşmiş işlem ve faaliyetler) karşılaştırmak suretiyle hata ve suiistimalleri ortaya çıkarmaya odaklanmaktadır (Yurtsever, 2009: 143).

Bu bilgiler ışığında 5018 sayılı Kanun öncesi denetim anlayışı; merkeziyetçi, geçmişe dönük, kuralcı, hata ve usulsüzlük bulmaya odaklı bir çizgidedir. Denetimler, genel olarak mali inceleme ve mevzuata uygunluk denetimleriyle sınırlandırılmaktadır.

2.10.1.2 1050 sayılı Kanunda yetki ve sorumluluklar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce Türk kamu mali yönetim sistemi; 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde yürütülmekteydi. Bu yasa uyarınca kamu mali idare sistemi aşağıdaki başlıklar altında toplanmaktadır (Arslan, 2014: 127);

- İta amiri,
- Tahakkuk memuru,
- Sayman

2.10.1.2.1 İta amiri

İta amiri; devlet bütçesinden bir harcamanın yapılmasını sağlayan belgelerin ödenmesi için imza yetkisi bulunan kişileri tanımlamak için kullanılan bir tabirdir (Demirkan, 1996: 119). Buna göre bir giderin ödenebilmesi için saymana, ita amiri tarafından emredilmesi ve izin verilmesi gerekirdi. 1050 sayılı Kanuna göre ita amirliği "Birinci" ve "İkinci" derece olmak üzere iki grupta düzenlenmişti. Buna göre bakanlar birinci derece ita amirleriydi. Bakanlar tarafından kendilerine ödeme emri ile yetki devri yapılan taşradaki görevlileri ise ikinci derecede ita amirleri olarak görev yapmaktaydı (Tosun, 2001: 14-15).

2.10.1.2.2 Tahakkuk memuru

Tahakkuk memurları; mevzuata uygun olarak devlet bütçesinden ödemeye imkân sağlayan belge ve eklerini düzenleyen, imzalayan ve bu belgelerin hesabını veren memurlardı (Demirkan, 1996: 150). Bu memurlar; 1050 sayılı Kanunda gelir ve gider tahakkuk memuru olarak iki ana kategoride sınıflandırılmıştı. Buna göre; gelir tahakkuk memurları, devlet gelirlerini gerçekleştirmenin yanında gelirleri tahsil edilebilir duruma getirmekte, gider tahakkuk memurları ise giderleri mevzuata uygun olarak gerçekleşmesini sağlamaktaydı (Tosun, 2001: 13).

2.10.1.2.3 Sayman

Mülga 1050 sayılı Kanunun 9'inci maddesindeki "*Gelirleri toplama, nakit ve malları saklama, giderleri hak sahiplerine ödeme ve teslim ve bu işlerle ilgili her türlü göndermeler ile bunlara bağlı bütün nakit ve mal işlemlerini yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı verenlere sayman denir.*" hükmü uyarınca sayman ve görevleri tanımlanmıştı.

1050 sayılı Kanun'a göre Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak görev yapan merkez ve taşradaki saymanlar ile merkezdeki bakanlıklar bünyesindeki muhasebe müdürleri ya da diğer bir değişle bütçe dairesi başkanları aracılığı ile devlet bütçesinin gelir ve gider hesaplarının aylık ve yıllık olarak izlenmesi sağlanıyordu (Köse, 2008: 40).

2.10.2 Kamuda 5018 Sayılı Kanun Sonrası Yönetim ve Denetim Anlayışı

Küreselleşme, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) adaylık süreciyle birlikte; çeşitli sektörlerde yaşanan hızlı değişim, kamu

yönetiminde de etkilerini göstermiştir. Özellikle 1999 yılında düzenlenen Helsinki Zirvesi'nde, Türkiye'nin AB'ye aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından, mali yönetim ve kontrol alanındaki mevcut yasal düzenlemeler AB normlarıyla uyumlu olacak bir biçimde köklü değişikliklere uğratılmıştır. 2003 yılının son günü kabul edilen, ancak tam olarak uygulamasına 2006 yılında başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu bu değişimin yasal başlangıç noktasıdır.

5018 sayılı Kanun ile birlikte, klasik merkezi yönetim anlayışı yerine, kendisine ödenek tahsis edilen harcama birimleri vasıtasıyla, yönetsel sorumluluk ile mali sorumluluğun birleştirildiği daha yerinden yönetim esaslı bir yönetim anlayışı benimsenmiştir (Önal, 2012: 18). Uluslararası kabul görmüş standartlar ve AB mevzuatıyla uyumlu olarak yapılandırılan bu yeni kamu mali yönetim sistemi; çok yıllı bütçeleme, stratejik planlama, mali saydamlık, hesap verebilirlik, tahakkuk esaslı muhasebe, iç kontrol ve iç denetim gibi çağdaş yönetim araçları ile güçlendirilmeye çalışılmıştır (Koçak & Kavakoğlu, 2010: 120).

Böylece kamu kurum ve kuruluşları, teftiş temelli geçmişe dönük ve geleneksel denetim anlayışı yerine; kuruma değer katma hedefi taşıyan, güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan, uluslararası mesleki standartları olan, risk odaklı "Çağdaş İç Denetim Anlayışı" ile tanışmışlardır. Bu yeni iç denetim anlayışının ana felsefesi; örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmasında sapmalara neden olabilecek her türlü riskin değerlendirilerek sistemde gerekli kontrol faaliyetlerinin oluşturulması, geliştirilmesi ve izlenmesi esasına dayanmaktadır (Karcıoğlu & Kurnaz, 2017: 2).

2.10.2.1 Kamuda Mali Reformun Nedenleri

1990'lı yıllardan itibaren 1050 sayılı Kanunun, dünyada ve Türkiye'de yaşanan gelişmeler karşısında; modern mali yönetim anlayışının gerisine düştüğü; değişen, gelişen ve artan ihtiyaçları karşılamada yetersiz kaldığı yüksek sesle tartışılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda dönemin hükümetleri, kamu kurumları, sivil toplum örgütleri ve akademik kuruluşlar; kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında araştırma ve incelemelerde bulunarak, bu alanda yaşanan sorunlara ve alınması gereken tedbirlere yönelik olarak çeşitli çalışmalar gerçekleştirmişlerdir. Bu çalışmalarda 1050 sayılı Kanuna yönetimsel anlamda getirilen bazı eleştiriler şunlardır (Arcagök & Erüz, 2006: 3-9; Bülbül, 2009: 1; Tekin, 2017: 200-203; Uyar, 2009: 99):

- Modern kamu mali yönetimi anlayışında önemli bir yer tutan temel ilkelerin bulunmaması,
- Klasik bürokrasinin; merkeziyetçi anlayışı, katı ve karmaşık kuralları ile hantal örgüt yapısından dolayı beklentileri karşılayamaması,
- Kalkınma planı, programlar ve bütçeler arasında yeterli ölçüde bağın tesis edilememesi,
- Bütçenin mali yılla sınırlı kalması,
- Fon, özel hesap, döner sermaye uygulamalarla gibi bütçe dışı harcamaların artması ve bunların bir kısmının denetim dışı kalması,
- Yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulamaması,
- Merkeziyetçi yapı nedeniyle bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol süreçlerinde kurumlara yeterli karar verme yetkisinin tanınmaması,
- Verilen hizmetlerin vatandaşa odaklı olmaktan ziyade, düzenleme ve teftiş görevlerini yürüten merkezi otoritenin beklentilerini karşılamaya yönelik olması,
- Kamu kurumları arasında farklı muhasebe uygulamalarının olması nedeniyle finansal tabloların konsolide edilememesi ve bunun sonucunda zamanında, faydalı ve güvenilir bilginin üretilmesinde zorluklar yaşanmasıdır.

5018 sayılı Kanun öncesi mevcut yapıya denetim açısından göz atıldığında; çeşitli rapor ve çalışmalarda şu eleştiriler ortak olarak dile getirilmiştir (Akpınar, 2011: 289-290; Batmaz, 2015: 13; Gönülaçar, 2007: 3; Güner, 2009: 213- 214):

- Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda modern denetim tekniklerinden yeterince faydalanılmamaktadır.
- Kamuda yürütülen tüm faaliyet ve hizmetler, denetim kapsamı içerisinde değildir. Denetimi kısıtlayan bazı uygulamalar mevcuttur.
- Denetimler, mali inceleme ve mevzuata uygunluk denetimleri şeklinde yapılmaktadır. Faaliyet (performans) denetimleri, iç kontrol sistemini değerlendiren denetimler ya da bilgi teknolojileri (BT) denetimleri göz ardı edilmektedir.
- Öznel, cezalandırıcı ve otoriter bir yaklaşıma sahip olması sebebiyle geleneksel denetim; yöneticiler ve kurum personelince istenmeyen, kaçınılan ve güvensizlik duyulan bir faaliyet olarak algılanmaktadır.

- Denetim birimleri arasında yeterli iletişim, işbirliği ve koordinasyon bulunmamaktadır.
- Denetim raporlarının sonuçları kamuoyuna açıklanmamaktadır.
- Denetçilerin özlük haklarında farklı uygulamalar mevcuttur.
- Denetçiler fonksiyonel bağımsızlığını sağlayacak mesleki güvencelere sahip değildir.
- Denetçilerin mesleki gelişimleri ve eğitimleri sistematik bir biçimde yapılmamaktadır.

Yukarıda belirtilen eleştirilerden de anlaşılacağı üzere 1050 sayılı Kanun, mevcut yapısıyla dünyadaki gelişmelerin gerisinde kalmış ve farklılaşan ihtiyaçları karşılamaktan uzak hale gelmiştir. Bunun sonucunda 2003 yılında AB normlarıyla uyumlu ve Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışının izlerini taşıyan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu hazırlanmış ve 2006 yılında bütünüyle yürürlüğe girmiştir.

2.10.2.2 5018 Sayılı Kanun ile getirilen yenilikler ve iç denetim

5018 sayılı Kanunun ilk maddesinde belirtildiği üzere bu yasa ile kamuda, kalkınma planları ve programları doğrultusunda; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda; hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri esas alınarak kamu mali yönetiminin yapısı, işleyişi ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kontrolü düzenlenmektedir. Görüldüğü gibi yeni yasa, 1050 sayılı Kanunun çok fazla üzerinde durmadığı etkinlik, ekonomiklik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri üzerinde inşa edilmiştir (Tekin, 2017: 206). Sözü edilen kavramlar esasen, dünyada gelişen YKY anlayışının temel ilkelerinin ülkemize bir uyarlamasıdır. Bu ilkeler uluslararası literatürde yedi ana başlıkta sınıflandırılmaktadır:

- Yetki ve sorumluluk sahibi profesyonel bir yönetimin oluşturulması,
- Ölçülebilir performans göstergeleri ve standartların belirlenmesi,
- Çıktı ve sonuç odaklılık,
- Yönetilebilir daha küçük birimlerin oluşturulması,

- Rekabetin teşvik edilmesi,
- Özel sektör yöntemlerinin kullanması,
- Mali disiplin ve tutumluluk.

Yine bu ilkeler doğrultusunda gelişmiş ülkelerin yaygın olarak kullandığı çağdaş yönetimsel ve finansal araçlar da Kanun kapsamında yeni kamu mali yönetimi sistemine dâhil edilmiştir.

Bu araçlardan biri olan iç denetim ise; sistemdeki güvence işlevine ilave olarak, danışmanlık rolünü de üstlenen, proaktif bir yaklaşımla kurumu geliştiren ve ona değer katan bağımsız, nesnel vei sistematik bir faaliyet olarak görülmektedir (Uzun, 2014: 60-63). Bu bağlamda iç denetim olgusunun özü; iç kontrol, risk yönetimi ile kurumsal yönetim süreçlerinin ve bu süreçlerin dâhil edildiği yönetsel yapıların iyileştirilmesi, sürdürülmesi ve geliştirilmesi mantığına dayanmaktadır (Kaya, 2014: 292).

Bu çerçevede 5018 sayılı Kanunda vurgulanan ilke ve esaslar doğrultusunda;

- Kaynakların etkili, verimli ve ekonomik olarak kullanılabilmesi,
- "Hesap verilebilirlik", "Mali Saydamlık" ile "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme" ilkelerinin kamu idarelerinde tesis edilebilmesi,
- Güçlü bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi ve geliştirilebilmesi,
- Hata ve suiistimallerin önlenebilmesi veya ortaya çıkarılması,

ancak etkin olarak görev yapan ve sisteme makul güvence sağlayabilen "İç Denetim Birimleri" ile mümkündür. Bu bakımdan 5018 sayılı Kanunun getirmiş olduğu yeni kamu yönetim anlayışının sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesinde iç denetimin payı büyüktür.

2.10.2.3 5018 Sayılı Kanun'da İç Denetim Yetkili ve Sorumluları

- **Bakan**

Bakan, hükümet politikalarının uygulanmasından, bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasından, kaynak kullanımı ve kamuoyu bilgilendirilmesinden siyasi sorumluluk sahibidir (Şensoy, 2006: 141). Bakanlar, bulundukları bakanlıklarda ve bakanlıklara bağlı kamu kuruluşlarında iç denetim sisteminin kurulması sorumluluğuna

sahiptir. Kurulan iç denetim sisteminin gözetimi de yine ilgili Bakan tarafından yerine getirmektedir. Bununla birlikte bakanlıklarla bakanlıklara bağlı kamu kuruluşlarına atanacak iç denetçiler bu idarelerdeki bakan onayıyla atanabilmekte ve yine aynı usulle iç denetçilik vazifesinden alınabilmektedir (Bircan, 2014: 43). Ayrıca iç denetime ilişkin standartları belirlemek, hazırlamak, koordine etmek ve kamu idarelerinde iç denetime rehberlik etmek amacıyla kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bünyesine bağlıdır (Yakar, 2021).

- **Üst Yönetici**

5018 sayılı KMYKK'nın 11. Madd maddesinde ''Bakanlıklarda ve diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir'' denilmiş, bakanlıklarda en üst yöneticinin Cumhurbaşkanı tarafından belirleneceği hükmüne bağlanmıştır. Aynı maddede üst yöneticilerin sorumlulukları belirtilmiş ve üst yöneticilerin bu sorumluluk gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığı ile yerine getireceği belirtilmiştir. Kanuna göre kurumda en üst yetkili ve sorumlu üst yönetici konumundadır (Yakar, 2021).

Kanun 64'üncü maddesine göre kamu idarelerinin yıllık denetim programlarının üst yöneticilerin tavsiyeleri göz önünde tutularak hazırlanacağını ve üst yöneticilerce onaylanacağı belirtilmiştir. 65'inci maddesinde ise bakanlıkta ve bakanlıklara bağlı idarelerde iç denetçinin atanmasında ve görevden alınmasında üst yöneticilerin görüşü alınarak bakan tarafından yerine getirildiği, diğer idarelerde ise üst yönetici tarafından atandığı belirtilmiştir (KMYKK,2003/25326). İç denetim faaliyetlerinin idarelerde etkin bir şekilde hayata geçirilebilmesi ve sürdürülebilmesi, denetim faaliyetlerine işlerlik kazandırılması ve beklenen faydanın sağlanması başta üst yöneticinin bu hususta göstereceği hassasiyete bağlıdır İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12 inci maddesinde üst yöneticilerin iç denetim sürecinin gerçekleşmesinde yerine getirmesi gereken görev ve sorumlulukları yer almaktadır. Buna göre üst yönetici; (KMYK, 2006/ 26226/)

✓ İç denetçiler için vazifelerini bağımsız olarak gerçekleştirmeleri amacıyla gerekli bütün tedbirleri alır. ✓ İç denetçiler için, yönetim faaliyetlerine olumsuz etki edecek tehditlerin belirlenebilmesi amacıyla gerçekleştirilen çalışmalarda gereken olanakları

sağlar. ✓ İç denetim kapsamındaki hususlarda, iç denetçiler için gereken bilgiler ve belgelerin sağlanabilmesi için, birimler arası etkin iletişimin kurulmasını sağlar. ✓ İç denetim raporlarında düzeltilme ve iyileştirilme tavsiyesi olan konuların değerlendirmesini yapar ve gereken tedbirleri alır. ✓ İç kontrol sistemi değerlendirilmesinde sürece dönük olarak gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin ardından elde edilen bilgi ve öneriler doğrultusunda, sistemde aksama olan yönlerin giderilmesi ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması için gereken önlemleri alır. ✓ İç denetçilerin meslek yeterliliklerinin geliştirilmesinde gereken önlemleri alır ✓ İç denetim raporlarıyla bunlar üzerine yapılan işlemlerin kurula gönderilmesini sağlar. ✓ İç denetim faaliyeti kalitesini gözetler ve dış değerlendirme neticesiyle alakalı düzeltici tedbirlerin alınmasını sağlar. ✓ İç denetim kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli biçimde kullanılmasını sağlar. ✓ Birim bütçesine ilişkin işlemlerin gerçekleşmesi ve iş görenin gereksinin duyduğu mesleki araç, gereç ve teçhizatın teminine ilişkin önlemleri alır.

- **Harcama Yetkilisi**

Kanun ile harcama yetkilisi tanımı teşkilat yapısı ve çalışan durumu gibi sebeplerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idarelerle bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılamayan idareler dikkate alınarak genişletilmiştir. Böylece harcama yetkisinin, zaruri durumlarda üst yönetici ya da belirleyeceği kişilerce kullanılması sağlanmıştır (Uyar, 2009: 141).

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, mevzuata, kanunlara uygun olarak yerine getirilmesinden, ödeneklerin ekonomik, verimli ve etkin şekilde kullanımından sorumludur (KMYKK, RG: 12.07.2006/ 26226/32).

- **Mali Hizmet Birimi**

5018 sayılı kanunun 60'ıncı maddesine göre; ''Malî hizmetler biriminin yapısı teşkilât kanunlarında ya da Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilmektedir. Malî hizmetler birimlerinin çalışma usûl ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebelerin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak

şekilde Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirlenir'' denilmektedir. İç denetçi ile mali hizmetler birimi arasında dolaylı bir ilişki bulunmaktadır. Buna göre iç denetçi denetim faaliyetleri sonucunda oluşan denetim raporunu üst yöneticiye sunar ve üst yönetici iç denetçinin görüş ve önerileri doğrultusunda denetim raporunu değerlendirir.

- **İç Denetçi**

İç denetçi; denetim faaliyeti ile uğraşan, yeterli mesleki deneyim ve bilgiye sahip, genel kabul gören denetim ilkeleri ve esasları çerçevesinde profesyonel anlamda hizmet vererek bağımsız hareket edebien, kurumun devamlı çalışanı olarak faaliyetlerini sürdüren, denetim sertifikasına sahip uzman kişidir. İç denetçinin temel amacı kurumun tepe yönetiminin talepleri çerçevesinde denetim ve danışmanlık hizmetinin yürütülmesidir (Yakar, 2021). İşletmelerde oluşabilecek hatalar ve hileleri tespit edebilmek, iç kontrol yapısının izlenmesi ve tavsiyelerde bulunulması, faaliyet denetiminin yapılması elde edilen bilgi ve önerilerin tepe yönetime rapor edilmesi görevleri arasındadır (Ataman vd., 2001). 5018 sayılı KMYKK'de iç denetimin iç denetçilerce, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle belirtilen yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yerine getirileceği hükmü yer almaktadır (KMYKK, RG:10.12.2003/25326/63).

2.10.2.4 5018 Sayılı Kanun Sonrası Kamuda İç Denetimin Gelişimi

Kanun ile birlikte Türk kamu sektöründe iç denetimin gelişimini, gösterdiği özellikler bakımından üç dönem halinde incelemek mümkündür:

- Kuruluş ve Yapılanma Dönemi (2004-2008 yıllarını kapsayan dönem)
- Uluslararası Mesleki Standartlara Uyum Dönemi (2009-2013 yıllarını kapsayan dönem)
- Denetimde Otomasyona Geçiş Dönemi (2014-2018)

2.10.2.4.1 Kuruluş ve Yapılanma Dönemi (2004-2008 Yıllarını Kapsayan Dönem)

Bu dönemde, kamuda iç denetimin tesis edilebilmesi için gerekli teşkilat yapısının oluşturulmasına, mevzuat çalışmalarına, denetçi eğitimlerine ve farkındalık

yaratılmasına yönelik faaliyetlere öncelik verilmiştir. Bu çalışmalar ulusal ve uluslararası paydaşlarla işbirliği içerisinde yürütülmüştür (Kıral, 2014: 167).

İç denetim açısından, dönemin kilometre taşlarına bakıldığında; ilk kilometre taşının 2003 yılının son günü yayımlanan "*5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*" olduğu görülmektedir. Bununla beraber "*İç Denetim*" kavramı dünyada kabul gören tanımına çok yakın bir şekilde tanımlanarak mali literatürümüze girmiştir. Böylece kamu sektörü, T.C. Merkez Bankası dışında, ilk defa Kanun ile birlikte modern iç denetim anlayışı ile tanışmıştır (Uysal, 2014: 153).

İç denetimin kuruluş ve yapılanma sürecinde ilk önemli uygulama Haziran 2004'te 5018 sayılı Kanunda verilen yetki ile "*Kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek*" üzere hür bir organ olarak teşkil edilen İDKK üyelerinin atanmasıdır. Söz konusu kararnamenin yayımlanması ile kamu iç denetiminde kuruluş ve yapılanma dönemi fiilen başlamıştır.

Söz konusu atamaları ikincil ve üçüncül mevzuat oluşturmaya yönelik çalışmalar izlemiştir. Bunlardan en önemlileri aşağıda sıralanmaktadır (İDKK, 2007: 2);

- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,
- İç Denetçi Adaylarını Belirleme Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliktir

2006 yılında ise, iç denetçilere yapılacak ek ödeme usul, esas ve miktarlarının düzenlendiği "Ek Ödeme Kararnamesi" yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, aynı yıl iki ayrı kararname ile 190 sayılı KHK'ye tabi idarelere 720, mahalli idarelere ise 588 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Söz konusu kadrolara ilk atamalar 5018 sayılı Kanunun geçici 5 inci ve geçici 16 ncı maddesi kapsamında başlamış olup, 2007 yılının sonlarına doğru 175 kamusal idarelere, 634 iç denetim görevlisi atanmıştır (İDKK, 2008: 4).

İlk dönemde atanan iç denetçilerin mesleki kariyerlerine bakıldığı zaman; bu personelin mülga 1050 sayılı Kanunun denetim unsurları olan ve çeşitli idarelerde müfettiş, kontrolör ve denetmen olarak görev yapan teftiş elemanlarından oluştuğu görülmektedir. Geçiş döneminin şartları gereği, mevcut denetim personelinin tecrübesinden de faydalanmak ve AB normlarına uyum kapsamında yeni mevzuatın

gereklerini bir an önce yerine getirmek amacıyla sertifika sınavına ve eğitimine tutulmadan ilk iç denetçi atamaları gerçekleştirilmiştir. İDKK tarafından daha sonra bu personele yönelik olarak, üçer ay süren iç denetçi sertifika eğitim programları uygulanmıştır. Bu şekilde 2007-2008 yılları arasında toplam yedi grubun eğitim ve sertifikasyon süreci tamamlanmıştır (İDKK, 2009: 18-19).

Yine bu dönemle ilgili atılan en önemli adımlardan biri de Kasım 2007'de İDKK tarafından yayımlanan "2008-2010 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi"dir. Bu belge kamuda yürütülecek iç denetim faaliyetlerine yön vermesi, temel politika ve öncelikleri belirlemesi bakımından önemli bir dokümandır. Söz konusu strateji belgesinin belirlemiş olduğu stratejik amaçlar doğrultusunda, 2008 yılından itibaren iç denetim birimleri pilot uygulamalar yaparak fiilen denetime başlamışlardır.

Yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin veriler incelendiğinde; kamu iç denetimi strateji belgesinin öncelik verilmesini öngördüğü "sistem" ve "uygunluk" denetimlerine ağırlık verildiği, "*mali denetim*" türü, "*performans denetimi*" ve "*bilgi teknolojisi*" denetim türlerinde ise herhangi bir denetim yapılmadığı görülmektedir. Bu bilgiler ışığında; 2008 yılında iç denetçi ataması yapılmış 208 idareden 71 tanesinde (%34) denetim faaliyeti gerçekleştirilmiş olup, toplam 280 adet denetim raporu üretilmiştir. Ayrıca ilgili yılda birimlerce sınırlı sayıda da olsa, iç denetimin bir fonksiyonu olan "danışmanlık" faaliyetlerine de başlandığı görülmektedir (İDKK, 2009: 92-94; İDKK, 2012: 160).

Bu dönemde yapılan denetimlerin türü ve içeriği incelendiğinde, geleneksel teftiş anlayışının izlerine rastlamak mümkündür. Nitekim dönemsel rapor incelendiğinde önlemler ve öneri bölümünde; kamuda 'iç denetim' birimlerinin kurulması, kurum personeline tanıtılması, denetimin nitelik ve nicelik bakımından güçlendirilmesi belirtildikten sonra; iç denetçilerin geleneksel teftiş anlayışı yerine iç denetim bakış açısını benimsemeleri, bu konuda mesleki gelişim çabası içerisinde olmaları gerektiği vurgulanmıştır (İDKK, 2009: 66-68).

"Kuruluş ve Yapılanma Dönemi" başlığında ele alınan 2004-2008 yılları arasındaki dönem şöyle özetlenebilir:

- Kamu sektörü modern iç denetim kavramı ile tanışmıştır.

- Bu yapıda görev yapacak kurul, birim ve denetçiler ile ilgili olarak temel düzenlemeler ve atamalar yapılmıştır.
- Kamu kurumlarına iç denetçi olarak atanan teftiş kökenli denetim elemanlarına yönelik olarak İç Denetçi Sertifika Eğitimleri başlatılmıştır.
- Denetim alanında "2008-2010 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi'nin çizdiği yön doğrultusunda "sistem" ve "uygunluk" denetimleri ağırlıklı olarak yürütülmüştür.

Ayrıca bu dönemde iç denetçiler başta olmak üzere, kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan personelin yeni kamu yönetim anlayışına uyumunu sağlayacak yasal düzenlemeler, eğitimler, tanıtıcı faaliyetlere odaklandığı görülmektedir.

2.10.2.4.2 Uluslararası Mesleki Standartlara Uyum Dönemi (2009-2013 yıllarını kapsayan dönem)

Bu döneme yön veren 2008 ve 2013 seneleri kapsayan "*Kamu İç Denetimi Strateji Belgelerinin*" temel hedefleri aynı olup tanımlama aşağıdaki gibidir (İDKK, 2007: 3; İDKK, 2010: 2):

"*Kamu idarelerinde; yeterli bilgi ve tecrübeye sahip iç denetçilerin yetiştirilmesi ve iç denetim uygulamalarının kalitesinin artırılması suretiyle uluslararası standartlara uygun bir iç denetim faaliyetinin hayata geçirilmesi… temel hedeftir.*"

Dönemin strateji belgelerinde açıklandığı üzere 2009-2013 yıllarını kapsayan ikinci dönem; ilk dönemde yapılan faaliyetlere ek olarak, iç denetimin gelişmekte olan şartlara ve uluslararası standartlara uygun olarak yapılanma süreci geçirdiği bir periyottur. Ayrıca bu periyotta; teknik ve idari kapasitenin güçlendirilmesine yönelik faaliyetlerle, iç denetim ihtiyacını karşılayabilmek için gerekli insan kaynağının sağlanması çalışmalarına da ağırlık verilmiştir (Kıral, 2014: 167-168).

Bu kapsamda önceki uygulamalardan farklı olarak 2009 senesi içerisinde iç denetim görevini yürüten bireylerin atamaları için ÖSYM aracılığı ile yapılmış sınavı geçen 128 aday üç ay süreyle iç denetçi eğitim programına tabi tutulmuştur. Bu adaylar arasından sertifikasyon sınavında başarılı olan 88 aday Kamu İç Denetçi Sertifikası

almaya hak kazanmıştır (İDKK, 2010: 37). Bu dönemde iç denetçilerin niteliksel kapasitelerinin ve sayısal miktarlarının artırılmasının yanı sıra 2013 yılında yayımlanan iki kararname ile mevcut kamu iç denetçisi kadrolarına 687 adet ilave kadro ihdas edilmiştir (İDKK, 2014: 16).

İç denetçilerin teknik ve idari kapasitelerinin arttırılması hedefi doğrultusunda bu dönemdeki eğitim faaliyetleri önceki döneme göre artan bir tempoyla sürdürülmüştür. Bu bağlamda ÖSYM'nin yaptığı sınavdan başarılı olan adaylara üçer aylık sertifika eğitimi, hali hazırdaki iç denetçilere de hizmet içi eğitimler verilmiştir. Verilen eğitimlerden en dikkat çekeni, 2010 yılında Dünya Bankasından sağlanan hibe ile mevcut iç denetçilere yönelik olarak yürütülen uzaktan eğitim projesidir. Söz konusu proje ile mevcut iç denetçiler 18 farklı konuda uzaktan eğitim almışlardır (İDKK, 2011: 27-63).

Kapasite artırım çalışmaları kadar, bu dönemde uluslararası mesleki standartlara uyum faaliyetleri de önemli bir yer tutmuştur. Bu konudaki en önemli adımlardan birisi 2011 yılında Kamu İç Denetim Standartlarının uluslararası standartlara uygun olarak yayımlanmasıdır. Aynı alanda diğer bir önemli bir adım da 2013 yılında uluslararası mesleki standartlara göre güncellenen "Kamu İç Denetim Rehberi"nin iç denetçilerin kullanımına sunulmasıdır (Uysal, 2014: 154-155). Bu iki doküman; denetçiden beklenen çıktıların belli ilkelere dayanması, denetçinin yürüttüğü faaliyetlerde uygulama birliğinin sağlanması ve mesleğin uluslararası standartlara uygun olarak yürütülmesi hususunda iç denetçilere yol gösteren önemli iki kaynaktır. Yine İDDK tarafından 2011 yılından itibaren uluslararası anlamda sertifika sahibi olan iç denetçiler arasında sertifika derecelerinin arttırma uygulaması, uluslararası mesleki standartların iç denetçilerce benimsenmesi adına önemli bir teşvik olarak göze çarpmaktadır.

İç denetimin kalitesinin artırılması ve uluslararası mesleki standartlara uyum sağlaması için bir başka dikkat çeken uygulama da; 2011 yılında İDKK tarafından İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının yayımlanmasıdır (İDKK, 2012: 23). Bu program, iç denetim birimlerinin, sunduğu hizmetin belirlenen standartlara uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin sürekli izlenmesi ve bu konuda yıllık olarak iç değerlendirme yapılması esaslarına dayanan bir gözden geçirme faaliyetidir. Öte yandan birimler, hür ve donanımlı uzmanlardan meydana gelen bir ekip tarafından

minimum 5 senelik periyotlarla dış değerlendirmeye tabi tutulacaklardır. Geleneksel denetimde pek rastlamadığımız, denetim faaliyetlerinin kalitesi ile denetim biriminin mesleki standartlara uyumunu ölçen bu uygulamada esasen, denetleyenler denetlenmektedir. Bu kapsamda 2012-2013 yıllarında bazı birimlerde iç değerlendirmelere başlanması ve İDKK tarafından 26 büyük ölçekli iç denetim biriminde dış değerlendirme yapılması; uluslararası mesleki standartlara uyum ve denetimde kalitenin arttırılması adına somut ve olumlu gelişmelerdir.

2009-2013 döneminde güvence ve danışmanlık faaliyetleri incelediğinde, danışmanlık ve denetim raporlarının bir önceki döneme kıyasla nitelik ve nicelik bakımından kayda değer oranda arttığı gözlemlenmiştir. Bu savı doğrulamak için sayısal verilere bakıldığında, 2004-2008 yılları arasında 280 adet (2008 yılı) olan denetim raporu sayısı; 2009-2013 yılları arasındaki dönemde 4883 adet rapora yükselmiştir (İDKK, 2012: 160; İDKK, 2014: 40). Denetçi sayısında ise aynı oranda yükseliş görülmediği dikkate alınırsa; bu dönemden itibaren kurumlarda, mevcut iç denetçilerin mevzuatta kendilerine yüklenen iç denetim görevlerini etkin bir şekilde yürütmeye başladıkları söylenebilir. Denetim türlerine bakıldığında ise dönemin strateji belgelerine uygun olarak "sistem" ve "uygunluk" denetimlerine ağırlık verildiği, "mali" denetimlerin geçen döneme nispette artış gösterdiği ve "BT denetimlerinin" ise başlamakla birlikte henüz arzu edilen seviyede olmadığı anlaşılmaktadır.

Uluslararası mesleki standartlara uyum çalışmalarının ön planda tutulduğu 2009-2013 dönemi şöyle özetlenebilir:

- Denetçilerin niteliksel kapasite ve sayısal miktarlarının arttırılmasına yönelik sertifikasyon, eğitim ve kadro artırımı çalışmaları ağırlık kazanmıştır.
- İç denetim faaliyetlerinde uygulama birliği sağlanması ve faaliyetlerin uluslararası mesleki standartlara uygun yürütülmesi kapsamında "*Kamu İç Denetim Standartları*" ve "*Kamu İç Denetim Rehberi*" gibi iki önemli doküman yayımlanmıştır.
- İç Denetim Kalite Güvence Programı ile birlikte denetçilere yönelik iç ve dış değerlendirme faaliyetleri başlatılmıştır.
- Başta "sistem" ve "uygunluk" denetimleri olmak üzere güvence verme faaliyetleri kapsamında yapılan çalışmalar hız kazanmıştır.

2009 ve 2010 yıllarında AB tarafından yayımlanan ilerleme raporlarında; Türkiye'de etkili ve işlevsel bir iç denetim sistemi kurulmasının tamamlanamadığı ve iç denetimin operasyonel hale gelemediği ifade edilmiştir (AB, 2009: 9; AB, 2010: 10). Ancak bu dönemde yukarıda sayılan çalışmalar sonucu 2013 ve 2014 yılı raporlarında bu ifadeler yerini daha müspet ifadelere bırakmıştır. Öte yandan bu raporlarda iç denetçi atamalarının tamamlanmamış olması, iç denetimin güçlendirilmesi ve merkezi teftiş fonksiyonunun "Kamu İç Mali Kontrolü" ile uyumlu hale getirilmesi için ilave adımların atılması gerektiği de vurgulanmıştır (AB, 2013: 77-78; AB, 2014: 74-75).

Ayrıca 2021-2023 yıllarına ait Kamu İç Denetim Strateji Belgesi 15.12.2020 tarihli 7 nolu karar ile kabul edildi. Kurul , mevcut altyapısını güçlendirerek, olası tespit edilen eksiklikleri ve sıkıntıları ivedi olarak çözümlenmesine yönelik aktif çalışmaları arttırarak hali hazırda olan mevcut uygulamaların geliştirilmesi, sisteme entegre olması ve iç denetim faaliyetlerinin mesleki itibarının güçlendirilmesine yönelik başlıca hedefler belirlenmiştir. (İDDK, 2020)

2.10.2.4.3 Denetimde Otomasyona Geçiş Dönemi (2014-2018)

Kamuda iç denetimin gelişiminde önemli kilometre taşlarından biri de Ocak 2014'ten itibaren Kamu İç Denetim Yazılımının (İçDen) 45 iç denetim birimi tarafından kullanılmaya başlamasıdır (Uysal, 2014: 155). İçDen yazılımı, 2013 yılında yayımlanan "Kamu İç Denetim Rehberi" ile birebir uyumlu olacak şekilde iç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesi safhalarının otomasyon üzerinden yürütülmesini sağlamak için geliştirilmiş bir yazılımdır (Kıral, 2014: 168).

Bu yazılım ile şunlar hedeflenmektedir (Ağdeniz, 2015: 18-19; Kıral, 2014: 168):

- İç denetim birimlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına uyumunun arttırılması,
- Denetimin zorunlu unsuru olan dokümantasyonun kolaylaştırılması,
- Denetimin ekip halinde yapılmasını sağlayarak denetim gözetim sorumluluğu fonksiyonunun arttırılması,
- İç ve dış kalite değerlendirme sürecine katkı sağlanması,
- İyi uygulama örneklerinin birimler arası paylaşımının sağlanması,
- Kurumsal hafızanın oluşması için bir veri tabanı işlevi görmesi ve

- Risk odaklı ve uluslararası standartlara uygun bir denetim anlayışının gelişmesidir.

Bu çerçevede Ocak 2014 yılında yayımlanan "Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi" ile birlikte çalışmalar hız kazanmış ve düzenlenen eğitimlerle, yeni otomasyon sistemi üç ve daha fazla iç denetçisi olan birimlere tanıtılmıştır. 2017 yılı sonu itibariyle 129 idarede, 695 iç denetçi tarafından İçDen yazılımı aktif olarak kullanılmaya başlanmış olup bu sayı görev yapan iç denetçilerin %78'lik bölümünü kapsamıştır (İDKK, 2015: 20; İDKK, 2018: 33). Bünyesinde bir veya iki iç denetçi barındıran birimler ise otomasyon sisteminin ön gördüğü "denetim gözetim sorumluluğu" gibi bazı ölçütleri yerine getiremeyeceğinden dolayı kapsam dışı bırakılmış olup manüel olarak denetim faaliyetlerini sürdürmeye devam etmişlerdir.

Bu yıllarda dünyada gelişmekte olan bilişim teknolojisi, İçDen gibi yazılımlara imkân sağlamakla birlikte yeni tehditleri ve ihtiyaçları da gündeme getirmiştir. İnternetin kullanımının artması, verilerin elektronik ortamda alışverişi ile saklanması, kurumlarda İçDen gibi çeşitli otomasyonların ve e-uygulamaların kullanımının yaygınlaşması beraberinde bilgi sistemleri güvenliğinin denetimi olan BT denetiminin de önemini arttırmıştır. Dünyadaki bu yöndeki eğilim, kamu sektöründe de kendisini göstermiştir. Böylece 2014-2016 ve 2017-2019 yıllarında yayımlanan iki farklı kamu iç denetim strateji belgesinde de BT denetimine daha fazla kaynağın ayrılması ve BT denetimi gerçekleştirebilecek nitelikte iç denetçi istihdam edilmesi ön görülmüştür (İDKK, 2013: 4; İDKK, 2016: 6). Ayrıca 2013 yılında Dünya Bankası fonundan alınan hibe ile gerçekleştirilen proje kapsamında 2 idarede pilot denetimin ardından, bu denetimlerden elde edilen tecrübelerle 2014 yılında "Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi" yayımlanmıştır (Kıral, 2014: 170). Söz konusu rehberle beraber, henüz istenen olmasa da 2014 yılından itibaren BT denetimlerinin sayısının arttığı görülmektedir.

Bu dönemde iç denetim süreçlerinin otomasyon kullanılarak yürütülmesi ve BT denetimine daha fazla kaynak ayrılmasının öngörülmesinin dışında; üzerinde durulan diğer bir konu da 'kamu kaynakları' iç denetim birimlerince yapılmasının teşvik edilmesidir. 2014 yılı sonu itibariyle, bu kapsamda Dünya Bankası'ndan alınan hibe ile performans denetimi rehberinin hazırlıklarına başlanmıştır. Müteakiben 2015 yılında üç idarede pilot performans denetimi uygulaması gerçekleştirilmiştir. Pilot uygulamalardan

alınan veriler dâhilinde 2016 yılında "Performans Denetimi Rehberi" ve eki "Vaka Çalışmaları" yayınlanmıştır (İDKK, 2017: 19-25).

Yine 2016 yılında kamu iç denetim sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesi amacıyla İDKK tarafından İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) ve bu programa uygun olarak "*Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi*" hazırlanmıştır. Bu program ile önceki kalite ve güvence programı yürürlükten kaldırılmış, yerine İçDen vasıtası ile iç ve dış değerlendirmelerinin yazılım üzerinden yapılması sağlanmıştır. Böylece uluslararası uygulamalarda aktif olarak kullanılmakta olan ve yöntemler arasında yer alan "*Dönemsel Gözden Geçirmenin Doğrulanması*" sistem içerisine eklenmiştir (İDKK, 2017: 20-21).

Bu dönemde dikkat çeken bir başka uygulama ise 5018 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesinin 5 inci fıkrasına istinaden, maddede belirtilen şartları taşıyan doktor, öğretim üyesi, biyolog, hukuk müşaviri, eczacı, veteriner, mühendis gibi farklı disiplinlerden gelmiş kişilerin sertifikasyon sürecine dâhil edilmesidir. Bu maddeye istinaden, 2015 yılı sonuna kadar doğrudan iç denetçi sertifika eğitimlerine 845 teknik personel katılmış ve 235 kişinin iç denetçi kadrolarına atanması gerçekleşmiştir (İDKK, 2016: 2). İç denetimin, Türk kamu anlayışında belli bir olgunluk seviyesine ulaştığının göstergelerinden biri olan bu uygulamayla, ilgili idarenin yapmış olduğu faaliyetlerin niteliğine göre farklı disiplinlerden gelen iç denetçilerin istihdam edilmesi planlanmıştır. Böylece çoğunluğu maliye kökenli olan iç denetim ailesine doktor, avukat, mühendis gibi teknik açıdan yaklaşabilecek yeni denetim elemanlarının eklenmesi sağlanmıştır.

İç denetim faaliyetlerinin niteliğinin geliştirilmesi kapsamında bu dönemde de eğitim faaliyetlerine önem verilmiştir. "*2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi*"nde yer alan "*İç denetim alanında akademik çalışması olan kişi ve kurumlarla işbirliği yapılması ve bu alandaki çalışmaların teşvik edilmesi*" amacı doğrultusunda; 2015 yılında İDKK ile AÜ Rektörlüğü arasında "*İç Denetim ve İç Kontrol Tezli ve Tezsiz Yüksek Lisans Programı*" belgesi onaylanmıştır. (İDKK, 2016: 24). Bu belge 2016 ve 2017 yıllarında da yenilenmiş, iç denetim hakkında lisansüstü düzeyde bilimsel çalışmalar yapılması sağlanmıştır. Aynı yıl Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ile

işbirliği yapılarak 98 kamu iç denetçisinin Uluslararası İç Denetçi (CIA) Sertifika Eğitim Programına katılımı sağlanmıştır. (İDKK, 2016: 42-43) Eğitim programları sonucu 2016 yılında on iki iç denetim görevini yürütecek olan bireyler 'CIA' sınavından başarılı olarak sertifika almaya hak kazanmıştır (İDKK, 2017: 36).

İçDen yazılımına geçiş ile başlayan bu dönem, şu şekilde özetlenebilir:

- İçDen yazılımı sayesinde denetim ve KGGP faaliyetleri yazılıma sahip birimler tarafından otomasyon marifetiyle yapılmaya başlanmıştır.
- BT alanının önem kazanması ile birlikte BT denetimi yapabilecek iç denetçi ihtiyacı artmış, bu yönde yapılacak denetimlere yol göstermek amacıyla "BT Denetim Rehberi" yayımlanmıştır.
- Kurumların ihtiyaç ve talepleri doğrultusunda doktor, mühendis, avukat gibi teknik personelin iç denetçi eğitimi almaları sağlanmış ve sertifikasyon sürecini tamamlayan 235 iç denetçinin çeşitli kurumlara atanması gerçekleştirilmiştir.
- Ankara Üniversitesi ile yapılan protokolle "İç Denetim" alanında lisansüstü düzeyde akademik çalışmaların hız kazanması sağlanmıştır.
- Başta sistem, uygunluk denetimleri ve mali denetim olmak üzere denetim faaliyetleri sürdürülmüş, BT Denetim Rehberi sonrasında istenilen düzeyde olmasa da BT denetimleri sayısında bir artış gözlemlenmiştir. Dönemin sayısal verilere bakıldığında 2014'te 862 adet, 2015'te 952 adet, 2016 yılında ise 1022 adet denetim raporu üretilmiştir (İDKK, 2017: 31).
- Ayrıca üç kamu kurumunda pilot uygulama şeklinde ilk kez performans denetimi icra edilmiş, uygulamadan çıkan sonuçlar dikkate alınarak 2016 yılında "Performans Denetimi Rehberi" yayımlanmıştır.

Dönemin AB ilerleme raporları incelendiğinde; iç denetimin genel olarak uluslararası mesleki standartlarla uyumlu olduğu, İçDen yazılımı ve İDKK tarafından hazırlanan kılavuzların olumlu gelişmeler olarak nitelendirildiği görülmektedir. Ancak ilerleme raporlarında; kamu idarelerindeki iç denetçi kadrolarının yarısından fazlasının halen boş olması, uluslararası sertifikaya sahip iç denetçilerin azlığı, mali teftiş ve iç denetimin arasındaki ayrımın yapılmamış olması ile iç denetimin yönetim düzeyinde sahiplenilmemesi hususlarında eleştiriler mevcuttur (AB, 2016: 93-94; AB, 2018: 99).

Son olarak 2007 yılında ilk iç denetçi atamalarının yapıldığı günden bugüne kadar idarelere tahsis edilen kadroların mevcut durumu incelendiğinde, Tablo 2.1'de görüldüğü üzere; iç denetçi kadrolarının halen önemli bir oranda boş kaldığı, hatta idarelerin üçte birinde herhangi bir iç denetçi ataması dahi yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumun, söz konusu idarelerde, 5018 Sayılı Kanunda belirtilen yapıya uygun olarak iç kontrol sistemini değerlendiren yetkin bir unsur bulunmamasına; dolayısıyla bu idarelerde etkin bir iç kontrol sistemi teşkil edilememesine yol açtığı düşünülmektedir.

Tablo 2.1 Kamu İç Denetçi Atamaları Durum Tablosu

Yıllar	Tahsis Edilen Kadro Miktarı	Atanan İç Denetçi Sayısı	Kadro Doluluk Oranı	Kadro Tahsis Edilen Birim Sayısı	Atama Yapan Birim Sayısı	Atama Yapan Kurum Oranı
2008	1369	789	%58	261	206	%79
2011	1371	730	%53	264	207	%78
2013	2093	873	%41	390	233	%60
2016	2075	906	%44	383	255	%67
2018	2075	885	%43	376	253	%67

Kaynak: Kamu İç Denetim Genel Raporları verilerine göre oluşturulmuştur. (İDKK, 2009: 43-44; İDKK, 2012: 53-54; İDKK, 2014: 37-38; İDKK, 2017: 27; İDKK, 2019: 34)

2.10.3 Kamu Mevzuatında İç Denetim

Ülkemiz içerisinde yer alan kamuya 5018 sayılı kanunla birlikte gelen iç denetim, kamuya yönelik olarak milletlerarası standartlara uygun bir şekilde iç denetim sistemi oluşturma faaliyetleri devam ederken bu süreç içerisinde meydana gelebilecek uyum problemlerine karşı çözüm önerileri geliştirmek gerekmektedir. İç denetim sistemi ile birlikte kamuda başarılı uygulamalar gerçekleştirdiği takdirde 5018 sayılı kanun doğrultusunda mali yönetime getirilmiş olan yönetim sorumluluğu kaidesi uygun

bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Kamu kaynakları verimli, ekonomik ve etkili olarak mali açıdan belirgin ve hesap verebilir özellikte olmalıdır (Şahin, 2008).

Kamu mevzuatına uygun nitelikte olan denetim sisteminin milletlerarası faaliyetler doğrultusunda gelişimine katkı sağlanmakta ve yetersiz görülen hususlar tamamlanmaya çalışılmaktadır. Denetim konusunda Avrupa Birliği uygulamaları ile mevzuatının yanı sıra milletlerarası düzenlenen uygulamalar ile mevzuatlar yakalanmış bir duruma gelmektedir. Gelecekleri ve kariyerleri daha iyi şekilde sisteme koyulmuş olan iç denetçiler çalışmalarının her senesinde özen içerisinde yönetim faaliyetlerine destek sağlamaktadırlar (Bozkurt, 2010).

Kamu mevzuatında iç denetimi sağlayan kişilere önemli görevler verilmektedir. Bu görevler genel olarak; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından araştırmalarda bulunmak ve tavsiyeler iletmek, harcamalar sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak, kontrol süreçleri doğrultusunda mali yönetimin sistem denetimini yapmak ve bu konularda tavsiyeler vermek, denetim esnasında ya da denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir durumla karşılaşıldığında ilgili idarenin en üst birimiyle iletişim kurmak, denetim sonuçları doğrultusunda iyileştirmeler ile ilgili olarak tavsiyeler vermek şeklinde belirtilmektedir (Korkmaz, 2008).

Kamuda yürütülen iç denetim mesleği ile ilgili olarak temel esaslar genel olarak; iç denetim mesleğine ilişkin denetim standartlarının ortaya koyulması, nesnel özellikte olması için belli kaideler çerçevesinde yapılması, kendisinden beklenen sonuçların belirlenmesi, sağlıklı bir şekilde süreç yönetiminin sağlanması olarak ifade edilmektedir. Bunun yanı sıra standartlar; Avrupa Birliği mevzuatı ve Uluslararası İç Denetçiler Örgütü (IAA) tarafından ortaya koyulan milletlerarası iç denetim standartlarının dikkate alınarak kamu iç kontrol standartları belirtilmektedir. Fakat Uluslararası İç Denetçiler Örgütü, iç denetim birimlerini doğrudan şekilde yönetim kurullarıyla ilişkilendiren bir sistematik yaratmışken, kamu anlayışında iç denetim birimleri doğrudan şekilde üst yöneticiye bağlı olarak süreç devam etmektedir. Milletlerarası iç denetim standartları; iç denetim uygulamalarını icra görevi yürütmeyen kurullara doğrudan şekilde bağlayarak iç denetimin hürriyetini ve tarafsızlığını güvenceye getirmek istemektedir. Mevcut kamu yapısı doğrultusunda ise raporlama

yapılan makam icra görevi yürüten üst yöneticilerden oluşmaktadır. Bu yapının iç denetimin hürriyetini ve tarafsızlığını olumsuz şekilde etkilediği ifade edilmektedir (Arı, 2012).

İç denetim sağlayan kişilerin görevleri doğrultusunda denetçilere yapacakları danışmanlık faaliyetleri ile güvence uygulamalarına yönelik olarak kamu iç kontrol sisteminin daha iyi bir hale getirilmesi ve gelişimi için sistemli çalışmalar yürütülmesi gibi sorumluluklar temel bir görev olarak verilmektedir. Fakat milletlerarası düzeyde standartlar ve dünyada hali hazırdaki uygulamalara bakıldığında iç denetim uygulamaları genel olarak mali ve mali olmayan süreçleri kapsadığı halde 5018 sayılı kanun içerisinde iç denetim uygulamaları ile ilgili olarak özellikle mali süreçlere odak koyulduğu ifade edilmektedir (Akçay, 2014).

2.10.3.1 Birincil Düzey Mevzuat

"*5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*" bağlamında kamu literatürüne iç denetim terimi girmiştir. Bu kanun içeriğinde; kamu iç denetimine ilişkin birincil düzey mevzuatı oluşturmaktadır. Kanunun iç denetimle ilgili hükümler içeren maddeleri ve bu maddelerde yapılan düzenlemeler şunlardır:

(https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat)

- Üst yöneticinin hesap verme sorumluluğunun gereğini iç denetçiler aracılığı ile yerine getirmesi (Kanun'un 11 inci maddesi)
- İç kontrolün tanımı ve iç denetim ile ilişkisi (Kanun'un 55 inci maddesi)
- İç denetimin tanımı (Kanun'un 63 üncü maddesi)
- İç denetçinin görevleri (Kanun'un 64 üncü maddesi)
- İç denetçilerin nitelikleri ve atanması (Kanun'un 65 inci maddesi)
- İDDK'nın yapısı (Kanun'un 66 ncı maddesi)
- İDKK'nın görevleri (Kanun'un 67 nci maddesi)
- İç denetçi kadrolarına atanma ile ilgili diğer hususlar (Kanunun Geçici 5 inci, 16 ncı, 21 inci maddeleri)

2.10.3.2 İkincil Düzey Mevzuat

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesine müteakip iç denetim ile ilgili olarak ikincil düzey mevzuat çalışmalarına hız verilmiş ve aşağıda belirtilen mevzuat tamamlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeler şunlardır (İDKK, 2018: 12):

(https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat)

- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik: Söz konusu yönetmelik İDDK tarafından 5018 sayılı Kanun'un 65 inci maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanmış, Maliye Bakanlığının uygun görüşü ve Bakanlar Kurulunun kararı ile 12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmelikle, iç denetçilerin; kamu idareleri itibarıyla kadro sayıları, atanmaları, nitelikleri, çalışma esas ve usulleri, sertifikasyon süreci ile diğer bazı hususlar düzenlenmiştir.
- İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği: Kanun'un 65 inci maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanan Yönetmelik 08.10.2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmelikte iç denetçi adaylarının belirlenme esasları, eğitimi, eğitim konuları, eğitim sonucunda yapılacak işlemler, sınavlar ile başarılı adaylara verilecek Kamu İç Denetçi Sertifikasına ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik: Kanunun 66 ncı maddesine dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanmış, 2005 yılı sonlarına doğru Resmi Gazete'de 25960 Sayılı Kanun yayınlanmıştır. Bu çerçevede İDDK'nın açıklamaları doğrultusunda İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesinin görev ve sorumlulukları düzenlenmiştir.

2.10.3.3 Üçüncül Düzey Mevzuat

Kamu idarelerinde iç denetim sisteminin yerleştirilmesine ve uygulanmasına dönük olarak aşağıda belirtilen tebliğ, standart ve rehberler yayımlanmıştır (İDKK, 2018: 13-16): (https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat)

- "*Kamu İç Denetim Genel Tebliği*",
- "*Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*",

- "*Kamu İç Denetim Standartları*",
- "*Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*",
- "*Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller*",
- "*Kamu İç Denetim Rehberi*",
- "*İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı*",
- "*Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi*",
- "*Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi*",
- "*Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi*",
- "*Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi*",
- "*Kamu İç Denetçi Sertifikasının Kullanılabilirliğine İlişkin Esas ve Usuller*".

2.10.3.4 İç denetimin tanımı

'5018 sayılı Kanunun 63. Maddesi' içerisinde iç denetim uygulamaları şu şekilde tanımlanmıştır:

"*İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir…*"

IIA ise 2003 yılında iç denetimi aşağıdaki şekilde tanımlamıştır (TİDE, 2018):

"*İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.*"

Mevzuatta belirtilen tanım incelendiğinde; tanımın uluslararası denetim standartları göz önünde bulundurarak yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda dünyadaki iç denetime yön veren enstitüler arasında yer alan IIA, yapmış olduğu iç denetim

tanımında geçen "*kuruma değer katmak ve kurumun faaliyetlerini geliştirmek*" kavramı mevzuatta yapılan tanımda da yer almıştır. Ayrıca mevzuattaki tanımda; "*iç denetimin bağımsız, nesnel bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olduğu IIA tanımındaki gibi vurgulanmış ve denetimlerin sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği*" belirtilmiştir. Tanımda da açıkça ifade edildiği üzere 5018 sayılı Kanun ile birlikte kamuya uluslararası standartlarla uyumlu, bağımsız, sistematik ve nesnel bir denetim anlayışı tesis edilmek istendiği görülmektedir.

2.10.3.5 İç denetçinin görevleri

İç denetçinin görevleri ilgili olarak mevcut yasal düzenlemeler incelendiğinde, "*5018 sayılı Kanunun 64. maddesine*" göre iç denetçilerin vazifeleri şunlardır:

"*a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.*

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek."

Ayrıca anılan maddede;

- İç denetçilerin vazifelerini yaparken bağımsız ve tarafsız olduğu ve denetçilere asli görevi dışında başka bir görev yaptırılamayacağı;
- İç denetçilerin, hazırlamış oldukları raporları aracısız üst yöneticiye doğrudan sunacağı;
- Sunulan raporlara yapılacak işlemler, hükme bağlanmıştır.

İç denetim ile ilgili birincil mevzuat olan 5018 sayılı Kanundaki "*iç denetçinin görevleri*" ile ilgili yukarıda belirtilen hükümler incelendiğinde; iç denetçilere yapacakları güvence ve danışmanlık faaliyetleriyle kamu iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi görevi temel bir görev olarak verilmiştir. Ancak uluslararası standartlar ve dünyadaki mevcut uygulamalar incelendiğinde, iç denetim faaliyeti genel olarak mali ve mali olmayan süreçleri kapsadığı halde; 5018 sayılı Kanun'da iç denetim faaliyetiyle ilgili olarak özellikle mali süreçlere odaklanıldığı görülmektedir.

2.10.3.6 İç denetçilerin yetki ve sorumlulukları

5018 sayılı Kanun'da iç denetiçinin yetki ve sorumlulukları mevzuaata uygun 16.ve17. maddeler bazı hususları revize edilerek aşağıda sunulmuştur.

''İç denetçi, görevlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki yetkilere sahiptir:

a) Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek.

b) Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek.

c) Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkanlardan yararlanmak.

ç) Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek.''

''İç denetçi, görevlerini yerine getirirken aşağıdaki hususlara riayet eder:

a) (Değişik: 24/12/2012-2012/4151 K.) Mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek.

b) Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek.

c) İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimini haberdar etmek.

ç) Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimine bildirmek.

d) Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak.

e) Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak.''

(İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,)

2.10.3.7 İç denetçilerin nitelikleri ve atanması

5018 sayılı Kanunun 65 inci maddesi uyarınca kamuda iç denetçi olarak atanacakların 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilen şartlara ilave olarak aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

"*a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak.*

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak."

Anılan madde uyarınca; kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İDKK koordinatörlüğünde iç denetim eğitimine tâbi tutulmaktadır. Bu kapsamda iç denetçi adaylarına bütçe, denetim, mali kontrol, ihale mevzuatı, muhasebe, AB mevzuatı ve diğer mesleki alanlarda eğitim verilmekte, eğitim sonucunda yapılan sınavı başarıyla tamamlayan adaylar kamu iç denetçi sertifikası almaktadır. İç denetim görevini üstlenecek adaylara verilecek eğitimler "*İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği*" nde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

2.10.3.8 Kamu iç denetim standartları

"*Kamu İç Denetim Standartları*"; uluslararası standartlara bağlı kalarak, mevzuatın verdiği yetkiye istinaden İDKK aracılığıyla; Kurulun 2011 senesinde çıkarmış olduğu kararla yürürlüğe girmiştir. Kamuda yürütülen iç denetime mesleğine ilişkin esaslar aşağıda yer almaktadır;

- İç denetimin daha sağlıklı bir şekilde gerçekleştirebilmesi,
- İç denetimin beklenen çıktıları ortaya koyabilmesi
- İç denetimin nesnel olabilmesi ve belirli ilkeler dâhilinde yapılması için
- İç denetim mesleğine ilişkin denetim standartları belirlenmiştir.

İDKK'nın 29.12.2016 tarih ve 10 sayılı Kararıyla güncellenen Kamu İç Denetim Standartları ana başlıklar halinde Tablo 2.2'de sunulmuştur.

Söz konusu standartlar incelendiğinde; AB mevzuatı ve IIA tarafından belirlenen uluslararası iç denetim standartlarının dikkate alınarak Kamu İç Kontrol Standartlarının oluşturulduğu görülmektedir. Ancak IIA, iç denetim birimlerini doğrudan yönetim kurullarına bağlayan bir sistematik oluşturmuşken, kamu yaklaşımında iç denetim birimleri doğrudan üst yöneticiye bağlanmıştır. Uluslararası iç denetim standartları; iç denetim faaliyetini icra görevi yürütmeyen kurullara doğrudan bağlayarak iç denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını güvence altına almaya çalışmıştır. Mevcut kamu yapısında ise raporlama yapılan makam icra görevi yürüten üst yöneticilerdir. Bu yapının iç denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını olumsuz etkilediği değerlendirilmektedir (Arı, 2012: 13).

2.10.3.9. Kamu İç Denetim Rehberi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamu mali yönetim ve kontrol sistemi içerisinde köklü değişiklikler gerçekleştirilerek kurumların yönetim, risk yönetimi ile kontrol süreçlerinin gözden geçirilmesi ile birlikte kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve etkin bir şekilde kullanımı doğrultusunda danışmanlık ile güvence hizmetlerini gerçekleştiren iç denetim faaliyetleri kamu yönetimi içerisinde yer almaktadır (Başpınar, 2006).

5018 sayılı Kanun doğrultusunda iç denetim hususunda merkezi uyumlaştırma fonksiyonu ile görevi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) aracılığıyla gerçekleşmekte ve faaliyetlerine devam etmektedir. Bu görevler ve fonksiyonlar ile ilgili olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulunun; yöntem ile standartları ortaya koymak, gerekli mevzuata dair düzenlemeleri gerçekleştirmek, koordinasyonu en verimli bir şekilde sağlamak, eğitim ile rehberlik hizmetleri vermek ve en az beş yılda bir iç denetime yönelik olarak uygulamaların dış değerlendirmesini yapmakla yetkili ve görevli olduğu belirtilmektedir (Aslan, 2010).

Kamu İç Denetim Rehberinin içeriğine bakıldığında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 67 sayılı maddesi ile beraber İç denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında 10, 14, 36, 37, 39, 40, 43, 45, 53 ve 55 sayılı maddeleri gözden geçirilerek oluşturulmuş ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 10.09.2013 tarih ve 7 sayılı Kararıyla onaylanmıştır. Kamu İç Denetim Rehberi; ülkemiz içerisinde yer alan kurumlarda yürütülmeye devam eden iç denetim uygulamalarına dair tüm aşamalarına (iç denetime yönelik olarak programlar ile planlar oluşturma, raporlama faaliyetleri, izleme uygulamaları, iç denetim, makro planlamaya dair esaslar) yönelik olarak esaslar ile yöntemleri oluşturmaktadır. Kurulması durumunda iç denetim birimi başkanlığı olarak belirlenen, iç denetim birimi başkanlığı kurulmayan idarelerde ise iç denetçiler, yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinde bu Kamu İç Denetim Rehberi doğrultusunda belirlenen yöntem ile esaslara uymaları gerekmektedir. Bunun yanı sıra kavramsal birliğin sağlanması maksadıyla Kamu İç Denetim Rehberine, İç Denetim Terimleri Sözlüğünün de eklenmesi sağlanmıştır (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013).

Kamu İç Denetim Rehberi genel olarak iç denetçilerin denetim yeteneklerini kısıtlama koymamakla beraber iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesine engel oluşturmamaktadır. Kurulması durumunda iç denetim birimi başkanlığı olarak belirlenen, iç denetim birimi başkanlığı kurulmayan idareler, gereksinim duymaları durumunda ek olarak prosedür ile politikalar ortaya koyabilir ve bunların bir örneğini de İç Denetim Koordinasyon Kuruluna aktarması sağlanmaktadır. Kamu idareleri kapsamında iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili olarak yayımlanan rehberler şu şekilde belirtilmektedir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013);

- "Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi"
- "Kamu İç Denetim Rehberi"
- "Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi",
- "Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi",
- "Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi".

Özverili ve kapsamlı bir çalışmanın sonucu olarak Kamu İç Denetim Rehberi, kurulması durumunda iç denetim birimi başkanlığı olarak belirlenen, iç denetim birimi başkanlığı kurulmayan idareler doğrultusundaki başkanlar ve iç denetçilerin katkıları ile katılımları doğrultusunda hazırlanmış, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun web sitesinde fikirlere açılmış, gelen tavsiye ile fikirler gözden geçirilmesi sonucu Kamu İç Denetim Rehberine son hali belirlenmiştir. Rehberin, kurumlarımızda yürütülen iç denetim faaliyetlerine ivme kazandıracağını ve iç denetim faaliyetlerinin katma değerini artırması beklenmektedir (Başpınar, 2006).

İç denetim uygulamaları, ortaya koymuş olduğu güvence hizmetleri doğrultusunda kurumun hedeflerine ulaşma imkanlarını geliştirmeye yönelik tavsiyelerle birlikte kuruma değer katmanın bilincinde hareket etmektedir. Güvence sağlama faaliyetlerine bakıldığında idare içerisinde etkili bir iç kontrol sistemi hakkında ve üretilen bilgilerin net ve doğru olup olmadığı ile ilgili olarak kurum içine ve dışına uygun olarak güvencenin verilmesine dayandığı belirtilmektedir. Fiili uygulamada güvence sağlama faaliyetleri "denetim" olarak tanımlanmaktadır. Kamu İç Denetim Rehberi içerisinde denetim ifadesi geçen kısımlar güvence sağlama faaliyeti olarak da yorumlanmaktadır (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013).

2.10.4 Kamu İç Kontrol Sisteminin Yapısı ve İşleyişi

5018 sayılı Kanun ile birlikte; mali yönetim ve kontrol sistemimiz yeni bir anlayış çerçevesinde köklü değişikliklere uğramıştır. Bu Kanun ile birlikte; planlama-bütçeleme süreci yeniden tanımlanmış, bütçe ve muhasebe birliğinin sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmış, idarelerin yönetim sorumluluklarına ağırlık verilmiş, sonuç odaklı bir mali yönetim sisteminin tesis edilmesi ön görülerek etkin bir iç kontrol mekanizması oluşturulması hedeflenmiştir (Arcagök, 2006: 142).

Kamu iç denetim standartları tablosu ekler bölümünde Tablo2.2 gösterilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5018 SAYILI KANUN KAPSAMINDA BELEDİYELERDE İÇ DENETİM

Çalışmanın üçüncü bölümü olan 5018 sayılı kanun kapsamında belediyelerde iç denetim doğrultusunda ilk olarak belediyelerin tanımlaması yapılarak belediyelerin oluşma sürecinin genel olarak tarihsel gelişimi, belediyelerin görev ve yetkilerinin neler olduğu anlatılacaktır. Belediyenin esasında kurumsal bir yapısı ile birlikte milli veya bölgesel kanunlar aracılığıyla kendisini yönetme hakkı tanıyan idari bir birim olarak değerlendirmesi yapılacaktır. Sonrasında belediyelerin organları; belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanı olarak farklı kategorilerde açıklaması sağlanacaktır. Belediyelerin denetimi hususunda ise Türk yönetim hukuku içerisinde denetim yetkisinin kaynağı ile kapsamı açıklanıp stratejik planlama performans esaslı bütçelemenin nasıl olduğu bilgisi verilecektir.

İç denetim ve belediyelerde kurum içi denetimi başlığı içerisinde; hiyerarşi denetimi, belediye meclisi tarafından gerçekleştiren denetim ve iç deneticiler tarafından gerçekleştirilen denetim gibi konulara yer verilecektir. Belediyelerde etkili olarak iç denetim sisteminin kurulması açısından mevcut iç kontrol sistemi gözden geçirilip iyileştirilmesi yönündeki hedefler aktarılacaktır. Bunun yanı sıra belediyelerde etkin iç denetim sisteminin kurulmasına yönelik iç kontrol ve iç denetim ilişkisinin kurulması ile örgütsel yapı içerisindeki yerinin belirlenmesi hususunda bilgiler verilecektir.

İç denetimin görev ve sorumluluklarının ortaya koyulup etkin iç denetim sisteminin kurulması ve yürütülmesi aşamalarında üst yöneticinin sahip olduğu sorumluluklar ile ilgili olarak açıklama sağlanacaktır. Ayrıca iç denetim biriminin örgütlenmesine yönelik olarak iç denetim biriminin kurulum süreci ve iç denetim biriminin sorumlulukları, görevleri ve yetkileri belirtilecektir. Bu bölümde son olarak ise iç denetimin yürütülmesi; iç denetim planı, denetime hazırlık ve başlama, çalışma planı, denetimin yapılması ve denetim raporları olarak alt başlıklar halinde açıklamalar getirilecektir.

3.1 Belediyenin Tanımı

Belediye Kanunu'na göre belediye; belde ve mahalli sakinlerinin ihtiyaçları gidermek ve sorunların çözmek amacı ile kurulan seçmenler tarafından seçilerek karar organı oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini ifade eder (5393 Belediye Kanunu, Md. "3").

Arapça içerisinde beled kavramı belde terimlerinde gelmekte olan belediye kavramı memleket, şehir manasında kullanılmaktadır. Gündelik anlamda kullanımı Osmanlı Devleti'ne dayanmaktadır (Kurt, 2014: 4).

Belediyeler; merkezi idarelerde oluşan genel ihtiyaçların karşılanabilmesini sağlamak amacıyla ortaya çıkan toplumsal kurumlardır. Belediyeler, yerel halkın saptanan ortak ihtiyaçlarını karşılamada en etkin kamu kurumlarıdır. (Kurt, 2014: 5).

3.2 Belediyelerin Tarihsel Gelişimi

Tanzimat'tan önce Osmanlı Devleti şehir organizasyon yönet imi, kamu ya da özel birden çok otorite ve kurumdan oluşan bir bütün sistemi ifade ediyordu. Şehir bazındaki yerel nitelikli hizmetler, başka alanlarda da fonksiyonu bulunan kurumların oluşturduğu beledi organizasyonlar tarafından yürütülmekteydi. Osmanlı şehirlerinde beledi kurumların büyük bir kısmı devlet dışındaki organizasyonların kendi aralarında kurdukları yapılardan meydana gelmekteydi. Müslüman halk bireysel olarak,

gayrimüslim halk ise cemaat olarak meydana getirdikleri yapılar aracılığıyla yerel hizmetlerin önemli bir kısmını yürütüyordu. Bu organizasyonların merkezi idare karşısında siyasi zayıflıkları mevcut olsa da ekonomik ve hukuki bağlamda ön plana çıkmaları önem arz eden bir durumdu (Ergin, 1936'dan akt. Bozlağan ve Demirkaya, 2008: 127).

Osmanlı Devleti'nde bugünkü anlamıyla bir yerel yönetim birimi olan ilk belediye yapısının kurulma süreci Tanzimat Dönemi'ni takip eden zaman dilimi içerisinde Kırım Savaşı'nın (1854-1856) olduğu dönemde Batıdaki ülkelerle oluşan temas ışığında ortaya çıkmış, Fransız komün yönetimlerinden esinlenerek İstanbul'da ilk belediye teşkilatı (şehremaneti) 1855 yılında kurulmuştur (Aytaç, 1998'den akt. Ünal, 2012: 243). Şehremanetinin yönetim idaresinden sorumlu kişi merkezi yönetim birimi tarafından görevlendirilen Şehremini olarak ifade edilen sorumlu bulunmaktaydı. Şehremini'nin sorumlulukları bu sorumlulukları tamamlaması bakımından ihtisab nazırından pek bir ayrımı bulunmamaktaydı. Şehremini ile birlikte bir de şehremaneti meclisi görev yapmaktaydı. Şehremaneti meclisi, merkezi idari yapının seçimi ve padişahın kararı ile sorumluluk verilen memurlardan kuruluydu. Meclisteki üyeler, esnaflardan veya saygınlığı olan bazı memurlardan oluşuyordu. Şehremaneti hem maddi imkansızlardan dolayı hem de nitelikli personel eksikliği gibi bazı sebeplerden ötürü uzun ömürlü olamamış ve belediye kavramının gelişimine yönelik pek iyi bir giriş yapamamış olmuştur. Şehremaneti ile birlikte olumsuz olan bu deneme süreci devam ederken hükümet, özellikle yabancıların yaşadığı Galata ve Beyoğlu bölgesinde modern liman kentinin karşılaştığı sorunları çözebilmek adına Paris örneğini model alarak Altıncı Daire-i Belediye'yi kurmuştur. Özel bir bütçe sağlanan Altıncı Daire-i Belediye, sahip olduğu bu ayrıcalıkları Cumhuriyet dönemine kadar başarılı bir şekilde devam ettirmiştir. Ancak bu örneğe bakılarak kurulan diğer belediyeler beklenen başarıyı gösterememiştir (Ortaylı, 1979'dan akt. Ünal, 2012: 244).

Birçok alan için yeni bir başlangıç olarak kabul edilen Cumhuriyet Dönemi, yerel yönetimler açısından aynı anlamı taşımamaktadır. Bu anlamda merkezi idareler, Osmanlı İmparatorluğu'nun sonlarına doğru batıdan esinlenilerek meydana getirilmiştir. Bu bakımdan Cumhuriyet, Osmanlı İmparatorluğu'nun tam bir devamıdır. İlk anayasa merkezi yönetimler hakkında net bilgiler vermemektedir. "*Teşkilât Esasları Kanunu*", "*vilayetin mahalli işlerde tüzel kişiliğe ve özerkliğe sahip olduğunu*" açıklamaktadır.

Bununla beraber Cumhuriyet döneminde 1580 Sayılı Kanun 1930 senesinden yayımlanmıştır (Erdem, 2011: 51).

"1580 sayılı kanun ile belediyeler yasal bir görüntiye sahip olmuşlar ve çalışma alanları genişletilmiştir. Belediyelerin ana vazifeleri bütün hatlarıyla tanımlanmamış, ayrıntılı olarak sıralanmıştır. Bu bağlamda 1580 sayılı kanun bir kanun değil daha çok nizamnameyi anımsatmaktadır." Bu kanun birçok değişim uğrayarak 2005 senesine dek yürürlükte kalmıştır. (Kurt, 2014: 10).

İstanbul Belediyesinin 1954 yılında Taşra'dan ayrılması yerel idarelere ilişkin önemli gelişmeler arasında yer almaktadır. Bu anlamda belediye başkanlığı ve Valiliğin tek bir çatıda birleşmesi engellenmiştir (Fişek, 1982).

1982 Anayasası, yerel yönetimleri 1961 Anayasası'ndan daha ayrıntılı bir şekilde düzenlemiştir. Bunda yerel yönetimlerin kapsamını daraltma endişesi var. 1984 yılından sonra belediyelerin gelir kaynaklarında göreli iyileşmeler görülmektedir. Genel bütçe vergi gelirlerinden alınan pay neredeyse ikiye katlanmış ve yeni gelir kaynakları sağlanmıştır. Her ne kadar eşitlik konusunu gündeme getirse de büyükşehir belediyesi sınırları içinde toplanan vergilerin bir kısmının büyükşehir belediyesine verilmesi yerel yönetimler için önemlidir (Erdem, 2011: 59).

Bu dönemde birçok belediye, il ve ilçelerinin gelecekte nasıl olması gerektiğini ortaya koymak için vizyon, misyon tanımları yapmış, stratejik planlarını ve performans programlarını kamuoyunun görüşünü alarak uygulamaya koymuştur. Türkiye'de belediyeler gerekli seviyede bulunmasa da dönem içerisinde ekonomik kuvvetlerle direkt ilişkiler yaratmaya başlamışlardır (Altürk, 2007: 44).

3.3 Belediyelerin Görev ve Yetkileri

Belediyelerin en önemli özeliklerinden birisi belediye yönetimlerinin halkın seçimi ile göreve gelmesidir. Bu bakımdan belediyelerin yönetimlerinin oluşması sürecinde siyasi bir unsur izlenilmektedir. Ülkemizde belediyelerin yerine getirmesi gereken kamu hizmetlerinin belirli bir düzen içerisinde işlenmesi amacıyla belediye kanunu çıkartılmıştır. Çıkartılan bu kanun belediyelere ilişkin özel bir kanundur ve sebeple belediyelerin görev ve yetkileri açık bir şekilde belirlenerek belediyelerin

hakları ve ilgili belediyelerin sınırları içerisinde bulunan vatandaşların hakları anayasal olarak güvence altına alınmıştır. Belediyeler kendi ikamet sınırları içerisinde yaşayan vatandaşların kamu hizmetlerine daha hızlı ulaşabilmeleri için sorumluluk üstlenmektedir (Kılıç, 2020: 16).

5393 sayılı Belediye Kanunu'na göre: "*Nüfusu 5.000 ve üzerinde olan yerleşim birimlerinde belediye kurulabilir. İl ve ilçe merkezlerinde belediye kurulması zorunludur*" (5393 Belediye Kanunu, Md. 4).

Belediyelerin başlıca işleri arasında imar, su, kanalizasyon, ulaşım, kentsel altyapı ve çevre ile ilgili hizmetler yer almaktadır. Bu hizmetlerin yanı sıra kültür-sanat, turizm, tanıtım, temizlik, polis, itfaiye, acil yardım, kurtarma, şehir içi trafik düzeninin sağlanması gibi görevleri de bulunmaktadır.

Belediyelerin bir diğer önemli sorumlulukları ise sınırları içerisinde yaşayan vatandaşın görüş ve düşüncelerine uygun şekilde hizmet etmektir. Vatandaşını önemseyen, gereksiz hizmet ve yatırımlarla kamu kaynaklarının israfına yol açmayan belediyeler başarıya ulaşma konusunda güçlü bir noktada olacaktırlar. Vatandaş yapılan hizmet ve uygulamalardan ne kadar memnun olursa Belediye Başkanı ve yönetimine olan güvende buna bağlı olarak artacaktır.

Belediye, mahallî müşterek nitelikte olmak şartıyla; "*Sosyal hizmet ve yardım, nikâh, meslek ve beceri kazandırma; ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi hizmetlerini yapar veya yaptırır. Büyükşehir belediyeleri ile nüfusu 100.000'in üzerindeki belediyeler, kadınlar ve çocuklar için konukevleri açmak zorundadır.*" (5393 Belediye Kanunu, Md. "14/a").

Belediyeler kentleşme bilincinin oluşması adına da önemli bir noktadadırlar. Belediyeler kendi içlerinde yönetimsel anlamda bağımsızlardır. Yapılan hizmetlerin vatandaş yararına olması kamu kaynaklarının verimli kullanılması noktasında belediyelerin yetki ve sorumluluğundadır. Belediyeler günlük yaşamı kolaylaştıran ve devlet adına yerine getirdikleri hizmetlerin yanı sıra sosyal bir yapıya da sahiptirler.

Belediyeler okul binaları veya mabetlerin yapımıyla birlikte bakımlarından ve onarımlarından sorumlu olabilirler ayrıca bütün araç, gereç ve teçhizat ihtiyaçlarından da sorumlu olabilmektedirler (Yıldız ve Dönmez, 2017: 64).

Belediyeler, "*Sağlık tesisi açabilir, kültür ve tabiat varlıkları ile tarihî dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların ve işlevlerinin korunmasını sağlayabilir*" (5393 Belediye Kanunu, Md. "14/b").

5393 sayılı kanun ve Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı'nda; "*Belediyeler mahalli ve müşterek nitelikte olmak şartıyla gençlik ve spor hizmetlerini yapmak veya yaptırmakla, amatör spor kulüplerine malzeme vermek ve gerekli desteği sağlamakla görevli ve sorumlu kılınmıştır. Gerekli desteği sağlamak tabiri aynı zamanda nakdi yardımı da kapsamaktadır*" (Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı, 2005).

3.4 Belediyelerin Organları

Belediye yönetiminin karar, danışma ve yürütme makamı olarak üç organı bulunmaktadır. Bu bağlamda ilgili kanunda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde belde halkı arasından beş yıllığına seçilen, belediyenin yönetimi ve yerel hizmetlerle ilgili konularda karar merci olarak görev yapan belediye meclisi bulunmaktadır. Belediye yönetiminin ikinci derece karar ve danışma organı olarak ise, belediye meclisine bağlı üyelerden seçilen ve belediye başkanının birim amirleri içerisinden seçilen üyelerden oluşan belediye encümeni bulunaktadır. Son olarak belediye yönetiminin yürütme makamı olan, 2972 sayılı kanunda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde belde halkı tarafından seçilen, belediye yönetiminin başı ve tüzel kişiliğinin bizzat temsilcisi olarak belediye başkanı bulunmaktadır (Yeşilyurt, 2019: 21).

3.4.1 Belediye Meclisi

Belediyenin karar organı olan belediye meclisi, ilgili kanunda gösterilen esas ve usullere göre seçilmiş üyelerden oluşmaktadır. Bu bağlamda belediye meclisi üyeleri 5 yıl için belde halkı tarafından nispi temsil sistemine göre seçilen üyelerden oluşmaktadır. Her belde bir seçim çevresi olarak kabul dilmekte ve meclis üyelerinin seçiminde onda birlik baraj sistemi uygulanmaktadır. Türk Vatandaşları arasından reşit olmuş bireyler meclis üyeliğine seçilebilmektedir. Siyasi partiler aldıkları oy oranına

göre belediye meclisinde üye bulundurmaktadırlar (Ulusoy ve Akdemir, 2010: 226). Aynı zamanda üyelik için en az altı ay o belde de oturma şartı aranmaktadır. Belediye meclisi üye sayısı o beldenin nüfus sayısı oranına göre değişmektedir.

"*5393 Sayılı Belediye Kanunu*" çerçevesinde aşağıda yer alan görevler belediye meclisinin sorumluluğundadır (5393 Sayılı Belediye Kanunu, Md.18) ;

- "*Belediye tarafından yıl içinde yapılan çalışmalar hakkında rapor hazırlamak ve bu faaliyetlerde bulunan kişilerin başarılarını değerlendirmek ve onaylamak*",
- "*Belediyeye yapılan karşılıksız yardımların kabulünü sağlamak*",
- "*Çeşitli kurum ve kuruluşlarla ilgili kanun çerçevesinde birlikler veya ayrılıklar kurulmasına ve anaparanın artırılmasına veya azaltılmasına karar vermek*",
- "*Meclis başkanlığında yer alacak kişi veya kişileri belirlemek ve belediye organlarında yer alacak kişileri belirlemek*",
- "*Belediye ve belediyeye bağlı kurum ve kuruluşların kadro değişikliği ve iptali hakkında görüş bildirmek*",
- "*Belediye tarafından verilecek talimatları onaylamak*",
- "*Vatandaşın yaşam alanında sokak, sokak, mahalle vb. ilgili düzenlemeleri yapmak; isimlerini belirlemek ve gerekli değişikliklerin yapılmasına izin vermek; belediye için reklam görsellerini onaylamak*",
- "*Kendi dışındaki yerel yönetim birimleriyle işbirliği yapmaya karar vermek veya işbirliğinden ayrılmak*",
- "*Meclis ve belediye başkanı arasındaki anlaşmazlıkları çözmek*".

3.4.2 Belediye Encümeni

Belediye Meclisi, belediyelerin karar verdiği kurum olarak aktarılmaktadır. Bununla beraber "*307 sayılı Kanunun*" yayımlanması temsil programına geçmeye yardımcı olmuştur. 1963 senesi itibariyle bu sistem seçimler içerisinde kullanılmaktadır (Tortop, 1986: 93).

İkinci derece karar organı olmasının yanı sıra danışma organı olma niteliği de bulunan encümenin toplantılarına kimin başkanlık edeceği ve başkanın bulunmadığı durumlarda kimleri görevlendirileceği ilgili kanunda açıkça belirtilmektedir. Buna göre: encümen toplantılarının belediye başkanının başkanlığında yapıldığı belirtilmekte,

belediye başkanının herhangi bir sebeple katılmadığı encümen toplantılarına ise kendisinin görevlendirmesi ile ya belediye başkan yardımcısı ya da encümen üyelerinden bir tanesi başkanlık etmektedir (Keleş, 2009: 260).

"*5393 Sayılı Belediye Kanunu*" bağlamında belediye encümeninin bazı vazifeleri şu biçimdedir (5393 Sayılı Belediye Kanunu, Md. 34) ;

- "*Belediye tarafından sene içinde yapılacak projeler ve bu projeler için ne kadar para harcanacağı hakkında yazılar göndermek*",
- "*Devlette yer alacak uygulamaları seçmek ve uygulamak*",
- "*Gerektiğinde kanuna uygun cezalar vermek*",
- "*Vatandaşın ödeyeceği bazı resmi belgeler dışında, belirli bir miktarı aşan ödemelerle ilgili uyuşmazlıkları çözmek*",
- "*Halka açık hizmet veren işletmelerin gün içinde hangi saat dilimleri arasında çalışacağına karar vermek*",
- "*Gerektiğinde belediye encümeninin işlerini yapmak*".

3.4.3 Belediye Başkanı

Belediye Başkanı, vatandaşların seçim sonucunda belediye idaresini yürütme görevini yapmak için seçtikleri kişi olarak tanımlanmaktadır. 1963'lü yıllarda belediye başkanları belediye meclisince seçilmekteydi. Bunun yanında, Bakanlar Kurulunca uygun görülen belediyelere atama usulü ile de belediye başkanı atanabilmekteydi. Günümüzde ise, 5393 Sayılı Belediye Kanunu, belediye başkanının, "*2972 Sayılı Mahalli İdareler ile Mahalle Muhtarları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Kanun*" içerisinde yer alan usul ve esaslar bağlamında belirleneceği ifade edilmektedir (İnanç ve Ünal, 2007: 8). Yani yeni kanuna göre artık belediye başkanını halk seçmekte ve halkın seçtiği başkanın görev süresi beş yıl olarak belirtilmektedir. Bu bağlamda belediye idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisi olan belediye başkanı, aynı zamanda da belediye idaresinin yürütme organı olmaktadır.

Belediye başkanları; görevlerini yaparlarken en çok kendi siyasal yandaşları tarafından zorlandıklarını, ilkelerine aykırı önerilerin en çok kendi taraftarlarından geldiğini ve hatta tarafsız işlemlerinden dolayı karşı partili üyelerce desteklendiklerini ileri sürmektedirler. Belediye başkanlarının bu durumu ülke çıkarları açısından sağlıklı

bir gelişmedir. Belediye başkanları, kamu hizmetlerini tüm vatandaşlara eşit, sürekli ve tarafsız biçimde götürmek için çaba göstermek zorundadırlar. Demokratikleşme anlamında çok önemli bir yere sahip olan yerel yönetimlerde özellikle belediye başkanının sergileyeceği başarılar, ülkenin siyasal anlamdaki çatışmalarını azaltmaya yardımcı olacak ve halkın birbiriyle iletişimin in bu anlamda iyileşmesine katkı sağlayacaktır (Tortop, 1986: 38).

"*5393 sayılı Belediye Kanunu*" 37. Maddesi uyarınca belediyeyi yönetecek kişinin sorumlulukları aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (5393 Sayılı Belediye Kanunu, Md.37) ;

- "*Belediyenin en yetkili amiri olduğu için belediyenin yönetimini sağlamak ve bunu yaparken belediyenin menfaatini göz önünde bulundurmak*",
- "*Belediyenin yıl içinde gerçekleştireceği projelerin yol haritasını belirlemek ve bu çalışmalar için harcanacak harcamaları hesaplamak; Proje çalışanlarının başarılarının değerlendirilmesi ve tüm bunların kontrolü sonucunda hazırlanan açıklamaları meclise sunmak*",
- "*Hukuki anlamda bulunacağı etkinliklere, toplantılara, yerlere gitmek, sorumlu olduğu belediyeyi temsil etmek*",
- "*Belediye organları olan meclis ve komisyona başkanlık etmek*",
- "*Yetkili organların kararını almak şartıyla sözleşme yapmak. Gerekli alanlarda sözleşme yapmak ve bunu yaparken ilgili uzmanın görüşünü almak*",
- "*Mecliste alınan kararları ve komisyon kararlarını uygulamak*",
- "*Belediye yönetimi bünyesinde hizmet veren birimleri ilgili ekiple birlikte kontrol etmek*",
- "*Belediyeden gelen yardım taleplerini kabul etmek*",
- "*Belediye bütçesinden ihtiyaç sahibi vatandaşlara ayrılan kısmı harcamak, özel ihtiyaç sahibi vatandaşların ihtiyaçlarını karşılamak için harcamalar yapmak ve onlara özel tesisler oluşturmak*",
- "*Belediyeyi ziyarete gelenlerin kendilerine ayrılan bütçe ile gerekli harcamaları yapmak ve belediyeyi temsil etmek*".

3.5 Belediyelerin Denetimi

Ülkemizde belediyelerin denetimi, yerel yönetimin merkezi yönetimler tarafından denetlenmesi anlamında gelirken, merkezi yönetim kamu personellerinin ellerindeki kaynakları yasalara uygun olarak etkinlik ve verimliliği arttırmak suretiyle yapılan işlemlere referans vermektedir.

3.5.1 Türk Yönetim Hukukunda Denetim Yetkisinin Kaynağı ve Kapsamı

Yetkisinin doğrudan yasalardan alan denetime Yönetsel Denetim adı verilmektedir. Yasalarda belirtilen yetkinin sınırlarını belirterek, nasıl kullanılacağı, ne şekilde yetki verildiğini belirtmektedir. Bu nedenle yönetimler yasaların belirtiği sınırlara bağlı kalmaktadırlar (Aktalay ve Abdulhakimoğulları, 2010: 183). Belediyeleri denetleme yetkisi aşağıda yer alan kurumlara aittir (Gedik, 2012: 25) ;

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Başbakanlık Teftiş Kurulu,
- Kamu İhale Kurumu,
- Kamu Görevlileri Etik Kurulu,
- Maliye Bakanlığı,
- İçişleri Bakanlığı,
- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı,
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve
- Sayıştay.

Yasalarda belirtilen kurumlara verilen denetim yetkisinin içeriğinde bulunması gerekenler;

- Kararlar, proje ve planların uygunluğu,
- Mali denetim,
- Memurlar üzerindeki denetim,
- Düzenleyici işlemlerin teftişi ve tasdiki.

Belediyelerin denetiminde en önemli faktörlerin başında hesap verme sorumluluğu yer almaktadır. Bununla beraber belediyeler vatandaşlara hesap verme

yükümlülüğü taşımaktadır. Hesap verebilirliğin dayanağı etkinlik ölçütleri olarak ifade edilmektedir. Etkinlik ölçütleri öncelikle Sayıştay olmakla beraber belediyelerin "*hesap verdiği*" kurumlar olarak aktarılmaktadır (Baş, 2014).

Faaliyetleri açıklama sorumluluğunda faaliyet raporlarını sunabilmek kadar şeffaf olmak da diğer önemli bir unsurdur. Faaliyetler açıklanırken, belediyeler öncelikle saydam olmalıdır; kullandıkları kaynakların ne amaçla kullandıklarını açıkça belirtmeleri gerekmektedir. Mesala; belediye sınırlarına bağlı olan kent sakinlerini 'müşteri' gibi değerlendirilerek performans bilgileri gibi bilgileri şeffaf kent sakinlerine açıklanabilir durumda olmalıdır.

3.5.2 Performans Esaslı Bütçeleme ve Stratejik Planlama

Belediyeler "*5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Belediye Yasalarına*" belirli ölçütler kullanma zorunluluğu taşımaktadır. "*5018 sayılı kanunun 3. Maddesinin n fıkrası*" bağlamında belirlenen ölçütler; "*kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı*" şeklindedir.

3.6 Belediyelerde Kurum İçi Denetim ve İç Denetim

5018 sayılı Kanun'da iç denetim; "*Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*" şeklinde tanımlanmaktadır. Belediyelerde iç denetim ise; "*belediyelerin faaliyetlerinin, iş ve işlemlerinin ve buna dayanak olan kararların yerel yönetim biriminin kendi organ ve birimleri tarafından denetim ve incelemeye tabi tutulmasıdır*" (Gedik, 2012: 36). Aşağıda bulunan alt başlıklar içerisinde belediyelerde bulunan iç denetim biçimleri ifade edilmektedir.

3.6.1 Hiyerarşi Denetimi

Hiyerarşi denetimi kavramı belediyeler içerisinde "*devletin tüzel kişiliği altında örgütlenmiş yönetimin başkent ve taşra kuruluşlarında ve farklı kamu tüzel kişilikleri olan coğrafi ve hizmetsel yerinden yönetim kuruluşlarının kendi içlerinde, geleneksel*

emir komuta zinciri içinde gerçekleşen temel yönetsel denetim" olarak tanımlanmaktadır. Hiyerarşik denetim kavramı uygulaması aşağıdaki maddeler uyarınca açıklanmaktadır (Taraktaş, 2013: 102):

- Üst astlarına emir ve talimat verebilir.
- Üst, astın memuriyet durumuna dair atama, terfi, sicil vb. işlemler yapabilir,
- Üst ile ast arasında görev dağılımı gerçekleştirilebilir,
- Üst astı disiplin anlamında denetler ve gerekirse disiplin cezası verebilir.

İşlemler üzerinde ise şu şekilde gerçekleşmektedir;

- Üst astın işlemlerini ilga edebilir, geri alabilir, düzeltebilir ya da uygulanmasını geciktirebilir,
- Üst astın işlemlerini hukuki anlamda ve performans anlamında denetleyebilir.

Teftiş kurulları, bürokrasi içerisinden mesleğinde en yetenekli ve tecrübeli denetim elemanlarının oluşturduğu kurullar olarak belediyeleri denetlerken iki ana unsur üzerinde hareket ederler. Bunlar (Gedik, 2012: 43-44);

- Kontrol ve inceleme sırasında belirlenmiş olan hata ve aksaklıklar nedeniyle personelin uyarılması ve işlemin doğrusunun öğretilmesi vb. dayanan eğiticilik ve yol göstericilik,
- Elde edilen bulgular değerlendirirken sistemin kendini yenilemesini sağlayan ve sistem üzerinde geliştirici ve kalite yükseltici önlemlere yer veren yenilikçiliktir.

3.6.2 Belediye Meclisi Tarafından Yapılan Denetim

Aşağıda yer alan maddeeler içerisinde denetim yetkisi kapsamında belediye meclisinin kullandığı bazı noktalar şu şekildedir (Gedik, 2012: 47);

- **Denetim komisyonu:** Nüfus bakımından 10.000 kişiden az nüfusa sahip olmayan belediyeler, her yılın ilk ayında finansal tabloları incelemektedir ve yıllık bazda karşılaştırma yaparak belediyenin ekonomik durumunu denetlemektedir. 3 ila 5 kişi arasında değişen bir üye sayısına sahiplerdir.
- **Genel Görüşme:** Meclis içerisinde yer alan kişilerden en az 1/3 kişinin ortak talebi ile belediye ile ilgili bir konuda görüşme talebi meclise

sunulmakta ve onay alınması durumunda bu teklif kabul edilerek meclis gündemine dahil edilmektedir.

- **Gensoru:** Meclis içerisinde yer alan üyelerin en az 1/3'ü tarafından ortak biçimde imza toplanarak başkana bir 'gensoru önergesi' verilmektedir. Başkana iletilen soru sonrasında geçecek en az üç gün içerisinde başkanın meclis toplantısı esnasında bu soruya cevap vermesi gerekmektedir (Uyar, 2002: 22).
- **Faaliyet Raporu:** "*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*" içerisinde belediyelerin etkinliklerine yönelik raporlar hazırlanmaktadır. Bu rapor içerisinde performans kriterleri programlar ve faaliyetlerin gerçekleşmesi hedeflenmektedir. Belediye başkanı bu raporların hazırlanmasına öncülük etmektedir.

3.6.3 İç Denetçiler Tarafından Yapılan Denetim

Ülkemizde kamusal alanda yapılan iç denetimler "*5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*" aracılığı ile yürütülmektedir. Bu kanun bağlamında iç denetçilerin vazifeleri aşağıda açıklanmaktadır (Gedik, 2012: 45-46);

- "*Belediyenin iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin incelenip değerlendirilmesi*",
- "*Risk yönetimi kavramının idareye tanıtılması, uygulanması noktasında öneriler geliştirilmesi*",
- "*Performans değerlendirmelerinin yapılması ve önerilerde bulunulması*",
- "*Mali işlemlerin politikalar, mevzuat, idari esas ve usullere uygunluğunun denetlenmesi*",
- "*Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğu ve güvenliğinin incelenmesi*",
- "*Belediyelerin ürettikleri bilgiler ile kamuoyuna açıklanan rapor, mali istatistik ve tabloların doğruluk ve güvenilirliklerinin incelenmesi*",
- "*Elektronik bilgi sistemi ve e-devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi*".

3.7 Etkin İç Denetim Sisteminin Belediyelerde Kurulması

Etkin bir iç denetim sisteminin varlığı, iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi, dolayısıyla etkin bir iç denetim sistemi, iyi bir organizasyon yapısı, etkin bir muhasebe, yeterli kalite ve sayıda personel sağlanması ile mümkün olacaktır.

3.7.1 Mevcut İç kontrol Siteminin Gözden Geçirilmesi ve İyileştirilmesi

Belediyelerde etkin bir iç denetim sisteminin kurulabilmesi için öncelikle belediyelerde mevcut iç kontrol sisteminin bilinmesi ve bu sistemin etkinleştirilmesi gerekmektedir. 5018 sayılı yeni kamu mali yönetimi ve denetimi kanunu ile yasal düzenlemeler yapılarak uygulamaya konulmuştur. Yine bu kanunda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır.

Sağlıklı, işleyen, etkin ve verimli bir kamu mali yönetimi ve mali denetim sisteminin kurulması için; Devletin yapısı ve işlevleri, devlet içinde sorumlulukların paylaşımı, devlet faaliyetlerinin koordinasyonu ve yönetimi, devlet ile ekonominin geri kalanı arasındaki ilişkiler, devletin ekonomiye katılımı, devletin temel koşullarıdır. Mali yönetim ve denetim kavramlarının yasal ve idari çerçevesinin net olarak belirlenmesi. (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55. Maddesi)

Yeni yasa ile iç kontrol alanında yönetim sorumluluğu anlayışı esas alınmıştır. Kurumun iç kontrol sistemine kurum dışından müdahale edilmez.

3.7.2 İç Kontrol İç Denetim İlişkisinin Kurulması ve Örgütsel Yapı İçindeki Yerinin Belirlenmesi

Etkin bir kurumsal yönetim, kurumun iç kontrol sistemi ve risk yönetimi ile bunların etkinlik ve yeterliliğini değerlendiren iç denetim birimlerini ayrı faaliyetler olarak öngörmektedir. 5018 sayılı Kanunda iç denetim bağımsız bir faaliyet olarak tanımlansa da, iç denetim teriminin iç kontrol tanımına dahil edilmesi uluslararası iç denetim uygulamalarına aykırıdır. Bu standartlara göre yönetim kurulu, organizasyon içinde etkin kurumsal yönetim süreçlerinin oluşturulmasından ve sürdürülmesinden, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliği konusunda yeterli güvencenin sağlanmasından sorumludur. Risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin kurulmasından,

yönetilmesinden ve sistemin izlenmesinden üst düzey yöneticiler görevlidir. İç denetim görevinin yerine getiren kişiler ise iç denetim süresi içerisindeki etkinliğini, yeterliliğini düzenli olarak denetlemekten sorumludur (Kerimoğlu, 2015: 2). İşletmelerin mali ve finansal tablolarındaki riskleri ve oluşan risklere karşı alınabilecek önlemler hakkındaki hükümleri, bu hükümlerin sonuçlarının açıklanabilmesi için ilk olarak risk değerlendirme süreci, riski tanımlamayı ve yönetilmesini ifade eder. COSO' ya göre, risk değerlendirmesinde ilk olarak, değişik ölçütlerdeki ve birbiriyle ilişkili amaçların meydana gelmesiyle oluşur.(Türedi, Celayir 2021). İç denetçilerin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin oluşturulması, yönetilmesi ve sistemin izlenmesi konularında icrai sorumluluğu bulunmamaktadır. İç denetçiler ise, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini ve yeterliliğini sistematik olarak denetlemekten sorumludur (Keleş, 2007: 1)

Ancak, iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi, izlenmesi, değerlendirilmesi ve gerekli tedbirlerin zamanında alınmasında üst yöneticilerin öncülüğünde tüm yönetici ve idari personelin katkısı sağlanmalıdır.

Makul bir güvence sağlamak için tasarım ve uygulama eksikliklerini gidermek için iç kontrol sistemi sürekli izleme ve değerlendirmeye tabi olmalıdır. Bu durum, iç denetim faaliyetinin gerekliliğini ve rolünü ortaya koymaktadır. (Üst Yöneticiler için iç kontrol ve iç denetim rehberi, 2007)

3.7.3 İç Denetimin Görev ve Sorumluluklarının Belirlenmesi

Belediyelerde iç denetim, idarenin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla yürütülen objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

-Nesnel Güvence Sağlama

İdare bünyesinde etkin bir iç kontrol sisteminin olup olmadığı; yönetimin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediği; üretilen bilgilerin doğru ve eksiksiz olup olmadığı; varlıklarının korunup korunmadığı; Faaliyetlerin etkin, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun olarak yürütülüp yürütülmediği konusunda idare içinde ve dışında makul güvence sağlamaktır.

-Danışmanlık Faaliyeti

İdarenin amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyet ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli olarak değerlendirilmesi ve iyileştirme önerilerinde bulunulmasıdır.

3.7.4 Etkin İç Denetim Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesinde Üst Yönetimin Sorumluluğu

Belediyelerde iç denetim sisteminin kurulması ve işletilmesi yetki ve sorumluluğu belediye başkanına verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ve 5216 Büyükşehir Belediyesi Kanunlarında belediye başkanlarının üst düzey yöneticiler olduğu ve belediyelerin stratejik plan ve bütçelerinin imar planına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanıp uygulanması, Belediyenin stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereksinimleri ile sorumluluğu altındaki kaynakların etkin bir şekilde kullanılması, mali kaynakların finansal bakımdan etkin bir biçimde kullanılması, kayıp, suistimalin önlenmesi, belediyelerin faaliyetlerinin gözetilmesi ve izlenmesinden sorumlu oldukları belirtilmiştir (Yılmaz, 2007: 2).

Belediyelerde iç denetim, sertifikalı iç denetçiler tarafından İç Denetim Koordinasyon Kurulunun koordinasyon ve rehberliğinde kurul tarafından belirlenen genel kabul görmüş denetim standartlara göre gerçekleştirilecektir.

Bu sistemde en önemli görevlerden bazıları Maliye Bakanlığına bağlı kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirilmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda, Belediye Başkanının Üst Yönetici sıfatıyla nitelendirilmesi, üst yöneticilerin mesleki değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmasının sağlanması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yetkin yönetici ve personele verilmesi, belirlenen standartlara uydukları, yasa dışı faaliyetleri engelledikleri, kapsamlı bir yönetim anlayışına sahip olduklarıdır. Uygun bir çalışma ortamının sağlanması ve şeffaflık anlayışı ile görev ve yetkileri çerçevesinde sorumlu gösterilmektedir.

Belediye başkanları, iç denetçilerin görevlerini bağımsız olarak yerine getirebilmeleri ve gerekli bilgi ve belgelere kolayca ulaşabilmeleri için gerekli tedbirleri alır; Raporlarında iç denetçilerin önerilerini değerlendirir, iç kontrol sürecinden elde

ettiği bilgileri iç denetimden elde ettiği bilgilerle karşılaştırır ve kaynakların verimli kullanılmasına yönelik tedbirler alır; iç denetçiler tarafından düzenlenen raporlarda belirtilen tedbirlerin alınıp alınmadığını izler.

3.7.5 İç Denetim Biriminin Örgütlenmesi

"*5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu*" bağlamında, kanunda kabul edilen iç denetim standartlarına uygun olarak belediyelerde iç denetim sisteminin aşağıdaki şekilde kurulması gerekmektedir.

3.7.5.1 İç Denetim Birimi Kurulması

Belediye başkanının doğrudan raporu altında kurulacaktır. Başkan usulüne uygun olarak iç denetçiler arasından veya Belediye Başkanı tarafından atanmalıdır. Belediye Başkanı, bu atamayı veya atamayı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na bildirmek zorundadır. İç denetçi ile Belediye Başkanı arasında çözülmeyen görüş ayrılıkları, iç denetim birimi yöneticisi (başkanı) tarafından Üst Kurula bildirilebilir. İç denetim biriminin yöneticisi (başkanı), iç denetim faaliyetinin mevzuat, standartlar ve yönergelere uygun olarak bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülmesinden sorumludur.

İç denetçi, denetim raporunu belirli bir süre içinde cevaplandırılmak üzere denetlenen birimin harcama yetkilisine sunar. Harcama sorumlusu, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgili tarafların görüşlerini alarak rapora yanıt verir ve iç denetçiye gönderir, denetlenen faaliyetlere ilişkin önlemleri ve denetim raporunda yer alan önerileri alır. Herhangi bir önlem alınmazsa, iç denetim birimi başkanı Başkan'a bilgi verir.

Kanunda, iç denetim sisteminin kurulması ve iç denetçilerin atanması için çalışma ortamlarının hazırlanması görevi belediye başkanına verilmiştir. Buna göre Belediye Başkanı, gerekli nitelikleri taşıyan adaylar arasından fırsat eşitliğine, tarafsızlığa ve mesleki yeterliliğe önem veren iç denetçiler atamalıdır.

Ayrıca Belediye Başkanı İç denetim birimi ve iç denetçiler için uygun fiziki şartlar ve donanım sağlanmalıdır. Birimde görev yapmak üzere yeterli sayıda diğer personeli görevlendirmek ve iç denetçilerin görevlerini bağımsız olarak yerine getirebilmeleri için gerekli tüm tedbirleri almak.

3.7.5.2 İç Denetim Biriminin Yetki, Görev ve Sorumlulukları

İç Denetim Birimi Yönergesi ve yıllık İç Denetim Programı, iç denetim birimi tarafından hazırlanmalıdır. İç denetim programının hazırlanmasında hangi risklerin yüksek hangilerinin düşük olduğuna karar verilmeli ve program risk odaklı olarak hazırlanmalıdır.

Belediye Başkanı; İç denetçilerle ilgili olarak disiplin ve sicil amirleri, terfi ve atama gibi yönetmelik ve diğer mevzuatta yapılacak değişikliklerle ilgili çalışmaları koordine edilmelidir. Ayrıca iç denetçiler tarafından hazırlanan raporların değerlendirilmesinden sonra, gerektiğinde mali hizmetler birimine ve idaredeki diğer ilgili birimlere gönderilmelidir.

İç denetim koordinasyon kurulu; Belediye başkanı ayrıca, iç denetçilerin mesleki yeterliliklerini geliştirmek, yenilikleri izlemek ve çalışma isteklerini artırmak ve iç denetim mesleği için önemli olan sürekli eğitim sağlamak için gerekli önlemleri almalıdır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile iletişim görevi de Belediye Başkanlarına verilmiştir: Görevlendirilen başkan ve iç denetçilerin isimleri iç denetim koordinasyon kuruluna bildirilmelidir. Maliye Bakanlığı tarafından verilecek eğitimlere atanan iç denetçilerin katılımı sağlanmalıdır. İç Denetim Birimi Yönergesi'nin bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilmeli ve iç denetim raporları ve bunlara ilişkin yapılan işlemler en geç iki ay içinde aynı Kurul'a sunulmalıdır.

"*5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu*" bağlamında belediyelerde görev yapacak iç denetim görevini yerine getirecek kişilerin görevleri aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır;

Yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi: Kurumsal yapının ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve idarenin hesap verebilirliğinin güçlendirilmesi için önerilerde bulunulması.

Risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi: İdarenin amaçları kapsamında izleyeceği yolda karşılaşacağı engelleri belirlemek, gruplandırmak, sistematik olarak incelemek ve fikir önerisinde bulunmak.

İç Denetçiler / Belediyelerde İç Denetçiler aşağıdaki sorumlulukları eksiksiz olarak yerine getirmekle yükümlüdürler.

Mevzuata, denetim standartlarına ve meslek etiğine uygun hareket eder, mesleki bilgi ve becerilerini sürekli geliştirir, iç denetim faaliyetlerinde yetki ve yetkinliklerini aşan durumlarda, kendisine verilen görevin yerine getirilmesini engelleyen durumlarda iç denetim birimi başkanına bilgi verir. tarafsız ve bağımsız olarak yürütülmesi, durumu iç denetim birimi yöneticisine (başkan) bildirir, denetim raporlarını kanıtlara dayandırır, değerlendirmelerinde objektiftir ve denetim sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğini korur.

3.7.6 İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi, aşağıdaki sıranın planlanması ve yürütülmesine bağlıdır.

3.7.6.1 İç Denetim Planı

"Belediyede iç denetim faaliyetinin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamı, denetlenecek alanlar ve konular, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar birim yöneticileri ve ilgili birimlerle görüşülür. İç denetim koordinasyon kurulu tarafından hazırlanan iç denetim strateji belgesi dikkate alınır."

3.7.6.2 Denetime Hazırlık ve Başlama

Belediyede iç denetim faaliyetlerinin hazırlık aşamasına "Ön Çalışma" adı verilmektedir. Ön çalışmada iç denetçiler, görevlendirildikleri konu ile ilgili gerekli inceleme ve araştırmaları yaparak denetimin amaç ve kapsamını belirlemelidir.

Denetimin konusuna göre belirleyecekleri toplantı, görüşme, anket, yerinde gözlem gibi yöntemlerle süreci tanıyarak mevcut riskleri ve kontrolleri belirlemeli ve değerlendirme yapmalıdırlar.

İç denetçilerin, çalışma kapsamında açılış toplantısı yapmaları iç denetim faaliyetlerini etkililik derecesini arttırması beklenmektedir.

Açılış toplantısında iç denetçi, personeller ile aşağıda yer alan durumları tartışmaktadır;

- Denetimin amacı ve kapsamı,
- Denetimde kullanılacak yöntemler,
- Tahmini denetim süresi,
- Denetime yardımcı olacak personel,
- Denetim sırasında çalışanlardan beklentiler,
- Yönetimin denetimden beklentileri ve denetim sonuçlarının raporlanması.

3.7.6.3 Çalışma planı

Tüm denetim adımlarını ve izlenecek yöntemleri gösteren bireysel bir iş planının hazırlanmasıyla ön çalışma tamamlanır. İlgili birim yöneticisi ve diğer personel ile yapılan görüşmelerin sonuçlarına göre hazırlanan iş planında;

- Denetimin amacı ve hedefleri,
- Denetimin kapsamı,
- Denetimin yürütülmesinde bilgi edinme, analiz etme ve değerlendirme yöntemleri,
- Tahmini denetim süresi dahil edilmelidir.
- İş planı hazırlandıktan sonra denetime başlanmalı ve denetimler bu iş planına göre yapılmalıdır.

3.7.6.4 Denetimin Yapılması

İç denetçi, denetim kılavuzlarından yararlanarak denetim faaliyetini yürütür. İç denetçi, yıllık denetim programında ve bireysel denetim planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için risk ve kontrol değerlendirmelerinde belirlenen hususlara ilişkin etkili ve sağlam bilişimlerin ortaya çıkmasından, incelenmesinden ve değerlendirilmesinden sorumludur. Denetleme esnasında yapılan testler iç kontrol faaliyetlerinin yeterliliğinin değerlendirilmesine olanak verecek şekilde tasarlanmalı ve en riskli alanlara öncelik verilmelidir. Yapılan tüm testler; İzlenen yöntem, yapılan

gözlemler, incelenen belgeler, görüşmeler ve diğer adımlar "Çalışma Kağıtları" ile belgelenmelidir.

3.7.6.5 Denetim raporları

Çalışmanın amaç ve kapsamı, uygulanabilir sonuçları, sorumlulukları ve denetlenen birimler tarafından alınması gereken önlemleri içeren iç denetim koordinasyon kurulunca hazırlanmaktadır. Rapor içerisinde; Denetimin amaç ve sınırlılıkları, ortaya çıkan neticeler ve denetim görevini üstlenen kişinin görüşleri ifade edilmektedir. Rapor içerisinde yer alan veriler; açık, doğru ve eksiksiz bir şekilde ifade edilmelidir.

İç denetçi, raporu belirlenen süre içerisinde cevaplanması için denetlenen birimin yöneticisine sunar. Birim yöneticisi raporu yanıtlar ve gerektiğinde çalışanların ve ilgili tarafların görüşlerini alarak iç denetçiye gönderir.

İç denetçi ile denetlenen birim yöneticisi arasında risklerin önemi ve düzeyi konusunda bir anlaşmazlık varsa, iç denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesini raporuna eklemelidir.

İç denetçi, idarenin yanıtları ve raporun bir özeti de dahil olmak üzere raporunu Belediye Başkanına sunmalıdır. Raporlar Belediye Başkanı tarafından değerlendirildikten sonra gerekli gerekçelerle raporda belirtilen birimlere verilmelidir.

İç denetim faaliyeti sonucunda denetçi tarafından önerilen düzeltici faaliyet ve tavsiyeler, ilgili raporda belirtilen süre içinde gerçekleştirilmelidir. Düzeltici faaliyet belirli bir süreyi gerektiriyorsa, bu durum denetim raporuna verilen yanıtta belirtilmeli ve periyodik gelişmeler ilgili birim tarafından en az altı ayda bir iç denetim birimine bildirilmelidir.

Bu çalışma kağıtları, kalite testi, gelişme etkinlikleri ve denetim neticelerinin takip edilmesi işleminde kullanılmaktadır.

Danışmanlık faaliyetleri; Acil ve özel durumlar da dahil olmak üzere yazılı ve yazılı olmayan faaliyetler olarak gerçekleştirilmelidir. Bunlar;

- Yazılı danışmanlık faaliyetleri; resmi ve yazılı bir süreç ve sonuç içeren tanımlanmış bir çalışma programına dayalı faaliyetlerdir.
- Yazılı olmayan danışmanlık faaliyetleri; Sözlü görüş, tavsiye ve benzeri faaliyetler yazılı bir süreç ve sonuç içermeyen faaliyetlerdir.

Ayrıca, iç denetim faaliyetlerinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi ve kamu iç denetim standartlarına ve meslek etiğine uygun olarak yürütülmesini sağlamak için bir kalite güvence ve geliştirme programı oluşturulmalıdır.

Kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde;

- İç denetim faaliyetlerinin ilgili mevzuata, kamu iç denetim standartlarına ve meslek etiğine uygunluğu,
- Kurumsal gelişme ve iyileştirmeyi destekleyecek iç denetim faaliyetlerinin düzeyi,
- İç denetçilerin en iyi iç denetim uygulamalarını kullanıp kullanmadığı,
- Mesleki gelişim ve özen çerçevesinde yürütülen faaliyetler gözden geçirilmeli ve değerlendirilmelidir.
- Belediyelerde kurulacak iç denetim sistemi sonucunda aşağıdaki raporların hazırlanması iç denetim faaliyetinin son aşamasını oluşturacaktır.

Denetim Raporu

Raporun kapsamı ve formatı: Bu rapor içerisinde denetimin sınırlılıkları, amacı ve neticesi yer almaktadır.

İnceleme Raporu

Belirlenen iş programına uygun olarak, iç denetim birimi yönergelerinde belirtilen alanlarda yürütülen danışmanlık faaliyetleri sonucunda ve üst yöneticinin onayı ile teftiş rapor düzenlenir.

İnceleme Raporu;

Danışmanlık faaliyetleri kapsamında yürütülen inceleme ve araştırmalar, usulsüzlük ve yolsuzluk iddia ve tespitlerine ilişkin soruşturmalar, denetim programı, bireysel görevlendirmeler veya gerekli görüldüğünde iç denetçi tarafından gerçekleştirilen inceleme ve soruşturmalar yer alır. Sonuç raporudur.

İç Denetim Faaliyet Raporu

İç denetim faaliyet raporu, iç denetim faaliyetleri sonucunda yıllık olarak düzenlenmelidir. Raporda aşağıdaki bilgiler yer almalıdır.

Program dışı olanlar da dahil olmak üzere tüm denetim faaliyetleri, denetimlere ilişkin önemli tespit ve öneriler, onaylanmayan ve uygulanmayan öneriler ile onaylanmama ve uygulanmama nedenleri arasında, danışmanlık hizmetlerine ilişkin bilgiler, iç denetçilerin eğitimine ilişkin bilgiler, iç denetim biriminin performansına ilişkin bilgiler, İdarenin yönetim ve kontrol sisteminin genel değerlendirmesi, önemli riskler, sorunlar ve öneriler, kalite güvence ve iyileştirme programı çerçevesinde iç ve dış değerlendirmelere ilişkin bilgiler, üst yönetici ve varsa yönetim kurulu tarafından istenecek diğer hususlar, diğer aktiviteler.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ İÇ DENETİM UYGULAMASI

Denetimler arasında yer alan belediyelerin denetimi işlemi, diğer denetimlerden sınırlılık ve değer açısından farklılıklar göstermektedir. Vatandaşların kendilerine yakın olarak gördükleri belediyeler yaşamlarını direkt olarak etkilemesinden dolayı belediyelerin denetimi önem arz etmektedir. Bununla beraber bu denetimler sayesinde vatandaşların yaşam standartlarında artış görülmektedir.

Bu bağlamda, denetim sisteminin etkinliğinin daha fazla arttırma amacı ile dış ve iç denetçiler olarak denetimler ayrılmaktadır. Mevzuat içerisinde "*uluslararası denetim standartları*" kapsamında yer alan dış ve iç denetimin işbirliğine vurgu yapılmaktadır. Belediyelerin denetim halinde tutulması yönetimi iyileştirerek daha verimli olmasına olanak sağlamaktadır.

Kamu sisteminde köklü bir değişim getiren 5018 sayılı KMYK ile beraber bazı kavramlar kamusal alan içerisinde gündelik hayata girmiştir. Bu kavramlar şu şekildedir;

- "Katılımcılık",

- “Hesap Verebilirlik”,
- “Saydamlık”,
- “Açıklık”
- “Stratejik Yönetim”,
- “Risk Yönetimi”,
- “İç Kontrol”,
- “İç Denetim”,
- “Performans Esaslı Bütçeleme”,
- “Performans Yönetimi”.

4.1 İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİNDE İÇ DENETİM

İstanbul Büyükşehir Belediyesi kapsamında belediyede 2009 yılında ‘İç Denetim Birimi’ kurulmuştur. Bunun yanı sıra 2015 yılında ise ‘İç Denetim Birimi Başkanlığı’ oluşturulmuştur. İstanbul Büyükşehir Belediyesinde İç Denetim Birimi Başkanı, geliştirme, güvence ve kalite faaliyetleri doğrultusunda denetim görevine sahip bireylerin raporlamaları ve denetlemeleri uygun bir şekilde yapması maksadıyla kıdemli olan bir iç denetçiyi gözetim sorumlusu olarak göreve atamaktadır. Genel olarak iç denetim biriminin görevleri; idareye yönelik olarak sağlanan bilgilerin netliğini araştırmak, denetim sonuçları doğrultusunda iyileştirme maksadıyla fikir alışverişini gerçekleştirmek, yönetimin finansal işlemleri ile ilgili olarak sergilenen tutum ve davranışların geçerlilik seviyesini incelemek, nesnel risk analizleri doğrultusunda kamu idarelerinin kontrol sistemini araştırmak, performans verilerinin göstergelerinin uygulanabilirlik düzeyini gerektiği zamanlarda inceleme altına almak olarak değerlendirilmektedir (Kızılboğa, 2012).

İstanbul Büyükşehir Belediyesi iç denetim tasarımına bakıldığında iç denetim uygulamalarını verimli, ekonomik ve etkili olarak yürütülmesini gerçekleştirmek maksadıyla denetimin içeriğini, denetlenmesi planlanan konu ve alanları, gereksinim duyulan işgücü ve diğer kaynaklar doğrultusunda eğitim faaliyetlerini içerecek şekilde, birim yöneticileri ile görüşmeler sağlanarak ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu aracılığıyla oluşturulan ‘Kamu İç Denetim Strateji Belgesi’ gözden geçirilerek üç yıllık dönemler için İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından hazırlanması sağlanmaktadır.

Planlar doğrultusunda İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından her sene risk analizleri sonuçlarına göre kontrol gerçekleştirilerek gerektiği durumlarda değişikliğe gidilmektedir. İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından oluşturulan tasarım üst yöneticinin onay vermesi doğrultusunda ön plana çıkmaktadır. Denetim ve plan bölümlerinin hazırlanması süreci Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesine göre gerçekleştirilmektedir. Bunun yanı sıra kurulun düzenlemeleri ile ilgili olarak denetimin gözetimi görevini, İç Denetim Birimi Başkanı da yürütülebilmektedir (Can, 2013).

İstanbul Büyükşehir Belediyesi iç denetiminin planlanmasına yönelik belediyenin kendi amirlerinin denetimi kapsamında belediye meclisinin denetimi içerisinde faaliyet raporunu inceleme, soru cevaplarla birlikte genel görüşmeler ve denetim komisyonu tarafından gerçekleştirilen gözetim faaliyetleri mevcuttur. Sıralı amirlerin denetimine bakıldığında belediye başkanı, müfettişler ve tüm amirler yer almaktadır. İstanbul Büyükşehir Belediyesi dış denetiminin planlanmasına yönelik olarak ise merkezi yönetimin vesayet denetimi Cumhurbaşkanı, İçişleri Bakanlığı, Vali ve Kaymakam tarafından sağlanmaktadır. Bunun yanı sıra Sayıştay denetimi Türkiye Büyük Millet Meclisi aracılığıyla gerçekleşmektedir. Kamuoyu denetimi ve diğer denetim yollarına bakıldığında kent konseyi, gönüllü katılım, ortak hizmet projeleri, şikayet başvuruları, dilekçeler, kamuoyu yoklamaları gibi alternatifler sunulmaktadır (Arslan, 2014).

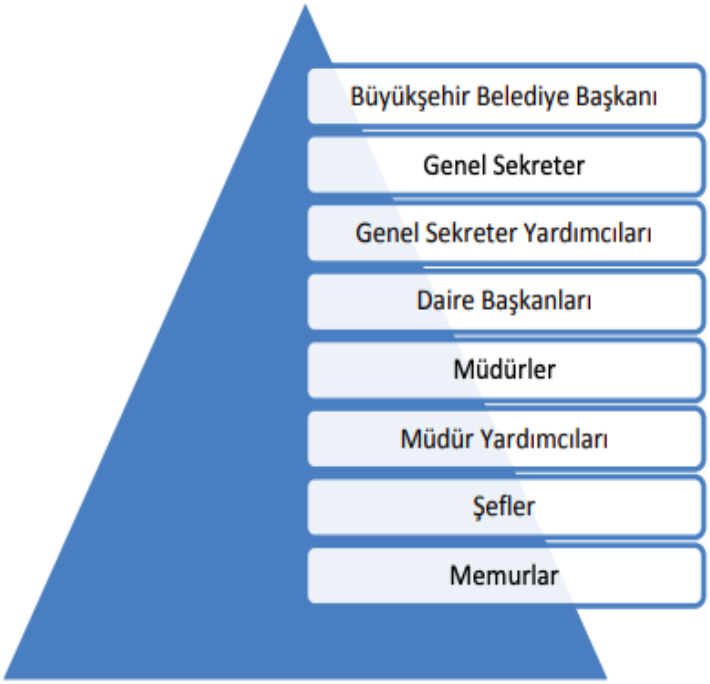
İç denetçilere bakıldığında denetim rehberlerinden de destek sağlayarak denetim uygulamalarını gerçekleştirdiği ifade edilmektedir. İç denetçiler yıllık olarak oluşturulan çalışma planı ve denetim programı içerisinde ifade edilen denetime dair amaçları gerçekleştirmek için kontrol ve risk değerlendirmelerinde görülen özellikler ile ilgili olarak güvenilir ve yeterli düzeyde evrakları oluşturmakta, inceleme altına almakta ve değerlendirmelerde bulunmaktadır. İç denetçi aracılığıyla yürütülmesi sağlanan denetim görevi doğrultusunda ortaya koyulan çalışmalar raporlama bölümüne geçilmeden önce denetim gözetim sorumlusu tarafından araştırma içerisine girmektedir. Denetim gözetim sorumlusunun tavsiyelerine yönelik olarak gerekli düzeltmeler ile birlikte çalışmalar gerçekleşince kapanış için toplantıya geçilmektedir (Kızılboğa, 2012).

İstanbul Büyükşehir Belediyesi iç denetim birimi raporların yazılması hususunda denetim uygulamalarından çıkarılan sonuçlar düzenleme yapılacak olan rapor ile birlikte kayıt altında tutulmaktadır ve denetim sonuçlarının rapor haline getirilmesi zorunlu olarak değerlendirilmektedir. İç denetçi ise oluşturduğu fikirleri, herhangi bir sonuca varamamışsa da bunun sebeplerine dair bilgileri raporunda ifade etmektedir. İç denetim raporları kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda yazılır. Raporlar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen raporlama standartlarına uygun, yeterli kanıtlara dayalı ve tutarlı olarak belirtilmektedir. Herhangi bir kanıta dayanmayan ve denetlenen birimle paylaşılmayan bir tavsiye raporda yer almamaktadır (Can, 2013).

4.1.1 İstanbul Büyükşehir Belediyesi Hakkında Genel Bilgiler

- Belediyede ‘’İç Denetim Birimi’’ kuruldu (2009)
- ‘’İç Denetim Birimi Başkanlığı’’ oluşturuldu (2015)
- ‘’İçDen’’ yazılımı kullanılmaya başlandı (2017)

İstanbul Büyükşehir Belediyesinin genel olarak yapısı; norm kadro kriterlerine uygun olarak müdürlükler, daire başkanlıkları ile genel sekreterliklerden meydana gelmektedir. Birimlerin kaldırılması ve kurulması gibi faaliyetler Büyükşehir Belediye Meclisinin kararı doğrultusunda gerçekleşmektedir. Büyükşehir belediyesi kapsamında başkan yardımcısı görevi yer almamaktadır. Dolayısıyla hizmetlerin verimli ve etkili yürütülmesi amacıyla Büyükşehir Belediye Başkanına yardımcı olması için belediye başkanının tavsiyelerine yönelik olarak İçişleri Bakanı aracılığıyla genel sekreter atanarak görevini gerçekleştirmektedir. Genel sekreter yardımcıları ise Büyükşehir Belediye Başkanı tarafından ataması yapılmaktadır (Çelik, 2014).



Şekil 3.1. *İstanbul Büyükşehir Belediyesi kapsamında hiyerarşik sıralama*

Şekilde görüldüğü üzere İstanbul Büyükşehir Belediyesinin hiyerarşik sıralaması en altta memurlar olmak üzere daha sonrasında şefler, müdür yardımcıları, müdürler, daire başkanları, genel sekreter yardımcıları, genel sekreter ve en üstte de büyükşehir belediye başkanı yer almaktadır.

Büyükşehir belediyesi içerisinde hizmet faaliyetlerinin sürecinin gerçekleşmesi Belediye Başkanı adına onun yönlendirmesi ve yükümlülüğü altında mevzuat hükümlerine, yıllık programlarına, stratejik planına ve belediyenin amaç ve politikalarına uygun şekilde genel sekreter ve yardımcıları tarafından yürütülmektedir. 10 Nisan 2014 tarihli ve 28968 mükerrer sayılı Resmi Gazete kapsamında, nüfusu 7,5 milyon ve üstü olan büyükşehirler içerisinde 1 genel sekreter ve en çok 7 genel sekreter yardımcısının atanması ifade edilmektedir. İstanbul Büyükşehir Belediyesinde de genel sekreter yardımcısı bulunmaktadır. İstanbul Büyükşehir Belediyesi 8 kademeli bir yapıyla dikey farklılaşma düzeyi yüksektir (Bozlağan, 2003).

İstanbul Büyükşehir Belediyesi 2018 yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporuna göre iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik olarak şu şekilde açıklama getirilmektedir (İBB, 2018)

"*İç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Beşinci kısmında düzenlenmiştir. İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.*

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir."

Ulaşım koordinasyon merkezi toplantılarına gündemdeki konular doğrultusunda kamu kurumu özelliğine sahip meslek kuruluşlarının (oda üst kuruluşu bulunan yerlerde üst kuruluşun) temsilcileri de davet edilerek fikirleri beyan edilmektedir. Büyükşehir Kanununa yönelik İstanbul Büyükşehir Belediyesine trafik hizmetlerinin güzergâh belirlenmesi, koordinasyonu ve tasarlanması ile servis araçlarının durak ve park yerlerinin belirlenmesine yönelik il trafik ekibinin yetkileri ulaşım koordinasyon merkezi aracılığıyla sağlanmaktadır. (Merdoğlu, 2016).

4.1.2 İstanbul Büyükşehir Belediyesinde İç Denetim Biriminin Örgütsel Statüsü

İstanbul Büyükşehir Belediyesi, iç denetim birimi tarafından kurumun vizyon ile misyonuna öncülük etmesinde, kamu kaynaklarının verimli ve etkili olarak kullanımının sağlanmasında ve kuruma değer katma gibi faaliyetlerde önemli bir rol üstlenmesi gibi beklentilere sahip olmaktadır. İç Denetim Birim Başkanlığı'nın esas hedefi ise kurumun misyon ve vizyonuna öncülük etmek amacıyla uygulamalar ve işlemlerin hepsinin stratejik plana, performans ve yatırım programlarına, mevzuata uygun şekilde tasarlanması ve süreç esnasında riske dayalı; sistem denetimi, bilgi teknolojisi, mali,

performans ve uygunluk özellikleri doğrultusunda nesnel güvence sağlayarak kuruma kaliteli değerler katmak olarak değerlendirilmektedir (İBB, 2018).

İç Denetçiler Enstitüsünün çalışmaları doğrultusunda iç denetçilerin temel görevleri; önemli risklerin yönetimini gözden geçirmek, önemli risklerle ilgili raporlamaları değerlendirmek, risklerin doğru bir şekilde değerlendirilmesiyle risk yönetim süreçlerine ilişkin güvence vermek ve risk yönetim süreçlerini araştırmak olarak belirtilmektedir. Meşru iç denetim danışmanlık rolleri ise şu şekilde belirtilmektedir (Kızılboğa, 2012);

- Kurumsal risk yönetim sisteminin oluşturulmasını savunmak ve kurulmasına öncülük etmek,
- Risklere yönelik tüm raporları bir araya getirmek,
- Riske dair tanımlamaları gerçekleştirerek değerlendirme sürecini daha kolay bir hale getirmek,
- Risk tutumlarının ortaya koyulmasına öncülük etmek (yönetici koçluğu yapmak),
- Kurumsal risk yönetim faaliyetlerinin işleyişini sağlamak,
- Kurumsal risk yönetim sisteminin temel olarak yapısının gelişim göstermesine ve korunmasına dair faaliyetlerde bulunmak,
- Kurul onayı için kurumsal risk yönetim stratejileri ortaya koymak ve bunların gelişim göstermesini sağlamak.

İstanbul Büyükşehir Belediyesinin iç denetim birimi; denetimlerin gerçekleştiği faaliyetler esnasında ortaya koyulan süreçlere yönelik olarak risk tanımlaması yapmaktadır. Bu risklerin minimuma inmesi doğrultusunda kontroller planlanmakta ve risk kontrol matrisi şeklinde ortaya koyulan bu veriler kısmi olarak denetlenen birim yöneticileri ile paylaşılmaktadır. İç Denetçiler Enstitüsünün Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesinde İç Denetçilerin Sahip Olduğu Sorumluluklar başlıklı çalışma kapsamında değerlendirildiğinde İstanbul Büyükşehir Belediye İç Denetim Birim Başkanlığının üstlenmemesi gereken görevleri yükümlülüğü altına almaktadır (İBB, 2018).

- Süreç analizi 2014 yılında güncellenmiş olup 290 tane süreç tanımlanmıştır.

- 5018 sayılı Kanun hükümleri temel esas alınarak, Blediye Meclis Kararı 2009 senesinde direkt olarak bir üst idari birime bağlantılı şekilde ortaya çıkmıştır.
- 2014 senesi içinde kurum tarafından danışmanlık etkinlikleri kapsamında 1 adet danışmanlık/ inceleme hizmeti verilmiştir.
- İç denetçilerce yapılan denetimler esnasında belirtilen ilerlemelere yönelik toplam 79 adet bulgu tespi edimiş olup 42' sinin önem düzeyi yüksektir ve bununla birlikte 88 adet öneri geliştirilmiştir.
- Yıllık iç denetim programlarında yer alan denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin tamamı hedefe uygun olarak (%100) gerçekleştirildiği,
- Sınırlı iç denetim kaynağı öncelik olarak riskli alanlara yönlendirilerek, ''Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimi'' ve ''*Performans Denetimi*'' vb. denetim cinsleri üzerinde durulduğu,
- Risk yönetimi ve iç kontrol yönetimi kapsamında danışmanlık hizmetleri üzerinde yoğunlaşıldığı,
- Kurum personellerine iç kontrol ve risk yönetimi konularında eğitimler verildiği,
- Yapmış oldukları analizler neticesinde (KGGP) performans hedeflerinde önemli bir sapma bulunmamış.(İ.B. 2015 – *İBB İÇDENETİM*. 2016).

4.1.3 İstanbul Büyükşehir Belediyesinde İç Denetim Biriminin Görevleri

İç Denetim Birimi Başkanı, kalite güvence ve geliştirme programı dahilinde, denetim görevlilerinin denetimleri ve raporlamaları standartlara uygun yapılması amacı ile kıdemli olan bir iç denetçiyi, denetim gözetimi sorumlusu olarak atar. Kurulun düzenlemelerine yaraşır olarak denetimin gözetimi görevini, İç Denetim Birimi Başkanı tarafından da yürütülebilir.

İç denetim biriminin görevleri;

- Nesnel risk analizlerine dayanak kamu idarelerinin kontrol ve idare yapılarını incelemek,
- Hizmetlerin verimli, ekonomik ve etkili bir şekilde kullanılması için öneriler ve fikirlerde bulunmak,
- Yönetimin finansal işlemlere yönelik sergilemiş olduğu tutum ve politikaların geçerlilik derecesini denetlemek,

- Sistem denetimi yapma amacıyla kontrol sürelerini ve finansal yönetim hakkında fikirlerde bulunmak,
- Denetim neticeleri kapsamında iyileştirme amacı ile fikir beyan etmek,
- İdarenin doğrultusunda elde edilen bilgilerin kesinliğini incelemek,
- Performans verilerinin göstergelerinin uygulanabilirliğini gerekli durumlarda denetlemek.

Denetçilerin görevlerini yerine yerine getirirken tarafsız ve bağımsız hareket etmek zorundadırlar.

Eylem Planında yer alan "Sorumlu Birim"; öngörülen faaliyeti yürüterek süresinde sonuçlandırmaktan ve raporlamaktan sorumlu birim olup, "İşbirliği Yapılacak Birim" ise faaliyetin yürütülmesi ve sonuçlandırılması sürecinde, gerçekleştirilecek faaliyet ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi bulunan ve sorumlu birimin işbirliği yaparak somut destek talep edeceği birimdir.

Bu kapsamda;

- İç denetim mevzuatına aykırı olmamak şartıyla, iç denetim kurum içi etkinliliğinin daha çok kapsamlı bir biçimde ifade edilmesi ile beraber KİDS'e uyumluluk seviyesini yükseltmesi hedeflenmekte, gerek görülen konular için politika ve prosedürler belirlemek.
- Eylem planı kapsamında eylemlerin gerçekleşmesi için gerekli olan iç kontrol sisteminin ilerlemesi.

4.1.4 İstanbul Büyükşehir Belediyesinde Görev Yapan İç Denetçilerin Görev Yetki ve Sorumlulukları

Bu Yönerge; "*İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birimi Başkanlığının işleyişi ve yönetimi ile iç denetçilerin ve üst yöneticinin iç denetime ilişkin görev, yetki ve sorumluluklarına yönelik esas ve usulleri*" düzenlemektedir.

"*İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birimi Başkanlığını, idare personelini, iç denetime dair usul ve esaslar ile iç denetim faaliyetlerini ihtiva edip; üst yönetici, iç denetim birimi başkanı ve iç denetçiler tarafından okunup imzalanmakta ve İç Denetim Birimi Başkanlığında muhafaza edilmektedir*".

4.1.5 İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetiminin Planlanması

1 – Belediyenin Kendi Organlarının ve Amirlerinin Denetimi

- Belediye Meclisinin Denetimi; Faaliyet Raporunu Değerlendirme, Denetim Komisyonu, Soru, Genel Görüşme, Gensoru
- Sıralı Amirlerin (Hiyerarşik) Denetimi; Belediye Başkanı, Müfettişler, Tüm Amirler
- İç Denetim ; İç Denetçiler

2 – Dış Denetim

- Merkezi Yönetimin Vesayet Denetimi; Cumhurbaşkanı, İçişleri Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Vali, Kaymakam vd.
- Sayıştay Denetimi; TBMM
- Kamuoyu (Halk) Denetimi ve Diğer Denetim Yolları; Kent Konseyi, Gönüllü Katılım, Ortak Hizmet Projeleri, Şikayet Başvuruları, Dilekçeler, E-posta, Etik Uygulamaları, Ombudsman, Sosyal Medya, Kamuoyu yoklamaları vd.

İç denetim planı; iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar ile eğitim faaliyetlerini içerecek şekilde, birim yöneticileriyle görüşülerek ve İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Strateji Belgesi de dikkate alınarak, üç yıllık dönemler için İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından hazırlanır. Bu plan, İç Denetim Birimi Başkanlığınca her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilir.

İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından hazırlanan plan, üst yöneticinin onayına sunulur.

Plan ve denetim evrenin hazırlanması işlemleri Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesine göre İçDen üzerinden gerçekleştirilir.

4.1.6 Ön çalışma

Ön çalışma, denetim etkinliklerinin öncelik aşaması olarak tanımlanmaktadır. Ön çalışma içerisinde görevli olan iç denetçiler gerekli olan çalışmaları ve incelemeleri yaparak denetimin sınırlılıklarını ve amaçlarını saptamaktadırlar.
Mülakat, anket ve toplantı ile belirlenen denetimler gözlem gibi ileri gelen yöntemler ile bilgi toplamakta ve bir rapor meydana getirmektedir.

4.1.7 Denetimin yürütülmesi

İç denetçi, denetim rehberlerinden de yararlanarak denetim faaliyetini yürütür. İç denetçi, yıllık denetim programı ve çalışma planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için, risk ve kontrol değerlendirmelerinde tespit edilen hususlarla ilgili olarak yeterli ve güvenilir bilgi ve belgeleri elde eder, inceler ve değerlendirir.

Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanacak testler, iç kontrol uygulamalarının yeterliliğine dair değerlendirme yapılabilmesine de olanak verecek şekilde tasarlanır ve en riskli alanlara öncelik verilir. Gerçekleştirilen testlerin tamamı; izlenen yöntem, yapılan gözlem, incelenen belge, görüşme ve diğer adımlar da belirtilmek suretiyle "Çalışma Kağıtları" ile belgelendirilir.

İç denetçi tarafından yürütülen denetim görevi kapsamında yapılan çalışmalar raporlama aşamasına geçilmeden önce denetim gözetim sorumlusu tarafından gözden geçirilir. Denetim gözetim sorumlusunun önerileri doğrultusunda gerekli çalışma ve düzeltmeler yapıldıktan sonra kapanış toplantısı yapılır.

4.1.8 İstanbul Büyüksehir Belediyesi İç Denetim Birimi Raporların Yazılması

"Denetim faaliyetinin sonuçları, düzenlenecek raporla kayıt altına alınır. Denetim sonuçlarının raporlanması zorunludur. İç denetçi, ulaştığı görüşü, görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini raporunda açıkça belirtir. İç denetim raporları kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda yazılır. Raporlar, İDKK'nın belirlediği raporlama standartlarına uygun, yeterli kanıtlara dayalı ve tutarlı olarak düzenlenir. Herhangi bir kanıta dayanmayan ve denetlenen birimle paylaşılmayan bir öneriye raporda yer verilemez".

Denetim raporlarının düzenlenmesinde Kamu İç Denetim Rehberi ve eklerde bulunan kurallar bağlamında yürütülmektedir.

Raporda yer alan kurallar şu şekildedir;

- Amaç,
- Kapsam,
- Yöntem,
- Mevcut Durum,
- Öneriler,
- Eylem Planı,
- Verinin önem seviyesi,
- Performans durumu.

4.1.9 İzleme

Denetim raporlarının değerlendirilmesi amacıyla iç denetim başkanı bir takip mekanizması meydana getirmektedir. Bununla beraber rapor içerisinde bulunan önerilerin ve tedbirlerin uygulanması gerekmektedir.

Denetim etkinlikleri neticesinde denetim kurulunun meydan getirdiği raporlarda tedbirlerin ve önerilerin belirlenen süre zarfında gerçekleşmesi gerekmektedir. Önerilerin ve tedbirlerin gerçekleşmesi için belirli bir zamana ihtiyaç duyulması halinde bu durum rapora işlenmelidir. Bununla beraber çalışma içerisinde gerçekleşen gelişmeler birim başkanlığına iletilmelidir.

Raporlar içerisinde bulunan öneriler ve tedbirler, eylem planı çerçevesinde anlaşmaya varılamayan durumlar bir üst yöneticiye iletilmektedir. Bu bağlamda üst yöneticinin değerlendirmeye aldığı çalışma karara bağlanmalıdır.

Denetlenen yöneticiler raporlar içerisinde yer alan öneriler ve tedbirlere yönelik gerekli işlemleri gerçekleştirirler. Raporlar içerisinde yer alan öneriler ve tedbirler, tedbirlerin gerçekleştirilmemesi halinde bu husus gerekli merciiye iletilmektedir.

4.2 Büyükşehir Belediyesine Atanmış İç Denetçilerle Yapılan Görüşmeler Ve Sonuçları

İç denetim sistemi ve buna bağlı olarak Belediyelerde iç denetim uygulamaları sürecinde İç denetim Koordinasyon kurulunun mevzuatlarına yönelik olarak iç denetim faaliyetlerini sağlayacak denetçilerin yetkinliği doğrultusunda bazı çalışmaların biçimsel yönden gerçekleştirildiği belirtilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında ifade edilen görevlere yönelik olarak kamu yararı sağlanabilmesi amacıyla Belediye Başkanlarının güçlü bir katkısına gereksinim duyulmaktadır. Belediye Başkanları aracılığıyla iç denetim hususundaki gerekli önemin herkes tarafından güzel bir şekilde bilinmesi gerekmektedir.

Türkiye içerisinde hali hazırdaki durumla iç denetim sisteminin kurulmasına yönelik olarak iç kontrol sisteminin kurumun maksatlarını gerçekleştirmede iç kontrol ve iç denetimin faaliyetlerini ortaya koymak ve kaynakların verimli bir şekilde kullanılması, açıklık sağlanması hususundaki amaçlara karşın Belediye Başkanlarının yeniden seçim konusundaki kaygıları ve bunun önemli bir nokta olduğunun farkına varılmaması, iç denetim faaliyetlerinin oluşturulması ile sürecinin işlemesini zorunlu hale getiren yaptırımların olmaması sebebiyle iç denetim sistemi verimli bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirememektedir. İç denetim birimleri belediyelerin organizasyon alanı içerisinde gösterilmiş olmasına rağmen iç denetçi kadroları boş bir haldedir ve boş olan kadrolara herhangi bir yeni atamanın gerçekleştirilmediği belirtilmektedir.

4.2.1 Görüşmeler

1)Belediyemiz iç denetim faaliyetini yerine getirebilecek düzeyde fiziki koşullara sahiptir. Çalışma ofislerimiz, ulaşım ve servis imkanlarımız, araç gereçlerimiz ve teknolojik bilgisayarlarımızla denetim için gerekli tüm koşul ve olanaklarımız mevcuttur.

2)Belediyemizde 19 tane iç denetçi ve 10 tane yardımcı personellimiz hizmet vermektedir.

3)Belediyemizde iç denetim birimi olarak güvence faaliyetlerinin yanı sıra danışmanlık faaliyetlerini geliştirme yetkimiz var .Birimize kurum içinden talep eden birimlerimiz mevcut örneğin ,bilgi güvenliği alanında danışmanlık verebiliyoruz.

4)Belediyemiz iç denetimi bağımsız ve tarafsız şekilde yerine getirecek bilgi ve donanıma sahiptir.İşyeliş olarak bir şekle ve onun hiyerarşisine bağlı olarak ilerler.

Örneğin;Bütçe ile ilgili denetim yapılacaksa;

*Bütçe ile ilgili dosyalar liste halinde hazırlanır.

*Denetçiler arasında iş görev tanımlamaları yapılır.

*İş süreçleri belirlenir.

*Görev yetki tanımlamaları yapılır

*İç kontrol mekanizması oluşturulmuş olup uygulanır hale geçilir.

5) Bünyemizde bulunan Bilgisayar mühendisleri tarafından Bilgi Güvenliği Yönetimi konusunda program ve projeler üretliyor.en son ISO27001 çalışması yapıldı.

6)Belediyemizde iç denetimde uygunluk ve sistem denetiminin dışında mali denetimde yapılmaktadır.Genel olarak yıllık denetim planlarında değerlendiriliyor.Rutin olarak yapılır.Belirli bir zaman söz konusu değildir. Bazen olağanüstü durumlarda olabilir Bu gibi durumlarda üst yönetimden iç denetim birim başkanlığına gelen talep doğrultusunda yapılır.

7)Belediyemizde iç denetim birimi tarafından performans denetimi de yapıldı.Belirli bir sıklık söz konusu değildir.Örneğin Çağrı merkezine vatandaşların talep ve önerilerine istinaden 2013 yılında Seyyar satıcı ve dilencilerle mücadele konusunda Zabıta daire başkanlığının talebi üzerine bir performans denetimi yapmıştır.

8)Belediyemizin pandemiden önce KİDDER Uluslararası iç denetim sertifika eğitimi yapılmıştır.Dünyamızdaki salgın ülkemizi de etkisi altına aldığından eğitim programları şuan için online yada ileri ki bir tarihte gerçekleştirilecektir.Genellikle sertifika şeklinde eğitim sonunda verilir.Uluslararası standartlar da aktif bir denetçi olabilmesi için her sene 30 saatden az olmamak üzere yılda 1 ,3 yılda da toplam 100 saat eğitim alması gerekir.İç denetçi bu saatleri tamamlamaz ise inaktife düşer.

9)Belediyemizde iç denetçi olarak görev yapıyorsa idareci oldukları alanda 3 yıl denetim yapamaz.

10)Üst yöneticiler iç denetim biriminin takibini raporlar bazında takip ediyor.Peryodik olarak denetimler tamamlandığında üst yönetici tarafından takip edilmektedir.Denetim hazırlık aşamasında bitiş tarihi de belirtilir.

11)İç denetim de üst yönetim mevzuaat gereği izleme süresi takip edilir.Örnek bir uygulamadan bahsetmek yerine olumlu görüş-olumsuz görüş yada nekadar tamamlandığı ile ilgili süre verilir.

12)Üst yönetimin ya da iç denetçinin gözden kaçabilecek herhangi bir durum olamaz. ÇünkÜ İÇDEN yazılım bütün kurumlarda planlama aşamasından sonuç aşamasına kadar tüm aşamalar bu yazılım üzerinden yapılıyor. Tüm bulgular sonuçlanmadan sistem kapanmıyor.Bu sebeple hata yada gözden kaçma ihtimali söz konusu olamaz.

13)İç denetim birimleri yönetimde aktif faaliyet gösteriyor.Örneğin Yönetim toplantılarına katılıyor.Kurumsal fiili uygulamada iç denetim başkanları üst yönetim toplantılarına katılım sağlıyarak raporları üst yönetime sunmaktadır.

14)Belediyemizin iç denetim ve dış denetim arasındaki iletişim mevzuat gereği yazışma yoluyla yapılmaktadır.

Örneğin Sayıştay 2000 yılı ile ilgili bir denetim talep edecekse bunu denetim biriminden değil önce Büyükşehir belediyesinden talep eder .Büyükşehir belediyesinden ilgili birime yazı gider mevzuata uygun şekilde süreç devam eder.

15)Maliye bakanlığı İDDK'yı hür birhale getirerek iç denetimin daha verimli Çünkü İDKK Maliye Bakanlığının denetimi ve kontrolü altındadır.Tek yönlü anlayış vardır.Bunun yerine çok yönlü yani tüm iç denetimlerinin birimlerinde yer aldığı daha çok çoğulcu (demokratik) bakabilen anlayışın hakim olması lazım.

16)İBBB olarak bütün denetim çeşitleri uygulanır.

- Mali denetim, uygunluk denetimi, bilgi işlem ve performans denetimleri, sistem denetimi, uygulanır.
- Çoğunlukla sistem denetimi ve uygunluk denetimi uygulanmaktadır.

- Sistem denetimi uygulanırken kısmen mali denetimde uygulanabiliniyor.
- Sistem denetiminde bütün denetim birimlerini genel hatlarıyla ilgilendirdiği için mali uygunluk denetimlerini de ilgilendiriyor.

4.2.2 Görüsme Sonuçları

Türkiye'de, kamu mali yönetim ve kontrolü alanında son yıllarda önemli bir değişim süreci yaşanmıştır. Bu değişimin en önemli unsuru, 1927 yılından bu yana uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun yürürlükten kaldırılarak, 5018 sayılı KMYK'nın yürürlüğe konulmasıdır.

Bu Kanun ile, kamu mali yönetim ve kontrol sistemimiz, uluslar arası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu olarak yeniden yapılandırılmıştır. 5018 sayılı KMYK, mali saydamlık, hesap verebilirlik, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı gibi iyi mali yönetim ilkelerini esas almaktadır. Kamu idare bütçeleri uluslararası tanımlamalara uygun olarak yeniden sınıflandırılmış, bütçenin kapsamı genişletilerek parlamentonun bütçe üzerindeki denetimi arttırılmış ve kamuda muhasebe birliği sağlanmıştır.

Günümüzde, kamu kurumlarının sunduğu hizmetlerin kalitesinin ve hızının artması, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması ve her düzeydeki kamu yöneticisinin hem yetkili mercilere hem de kamuoyuna hesap vermesi yönündeki reform talepleri artmıştır. Bu yöndeki talep ve arayışları kamu kurumlarının organizasyon yapısından, iletişim ve izlemeye kadar yönetim ve kontrol süreçleriyle ilgili pek çok alanda etkili araçların kullanılmasını gerekli kılmıştır.

İlgili Kanun "*kalkınma planları ve programlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetimin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir*" biçiminde ifade bulmaktadır.

İç kontrol sisteminin kurulması üst yönetici bakımından da önem arz etmektedir. Üst yönetici, 5018 sayılı KMYK ile getirilen sorumluluğunu yerine getirebilmek için kendisine makul bir güvence verecek etkin bir iç denetime ihtiyaç duymakta, iç

denetimin ise söz konusu güvenceyi üst yöneticiye sunabilmesi için kurumda iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde faal olması gereği ortaya çıkmaktadır. Bu durumda; üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin; tahsis edilen kaynakların planlanmış amaçlara ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığı ve uygulanan iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliği konusunda yeterli güvenceyi sağladığı hususlarında güvence beyanı vermek için iç kontrol sisteminin kurulması ve iç kontrol sistemi üzerinde iç denetimlerin yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Belediyelerin denetimi bazı özellikler bakımından diğer denetimlerden farklılaşmaktadır. Bununla beraber belediyelerin denetimi vatandaşların hayat standartlarını iyileştirmesi bakımından önem arz etmektedir. Belediyelerin içerisinde yer alan birimlerin eşgüdüm arttırılması ile birlikte etkililiklerin artması hedeflenmektedir. Bu bağlamda Sayıştay, işbirliği ve koordinasyon bakımından ortak çalışma noktaları belirlemektedir.

EUROSAI ve ECIIA'nın ortaya koyduğu şablon belediye denetiminde bilgi paylaşımını geliştirme amacıyla kullanılmaktadır. Kamu sektöründe bulunan denetçiler ile işbirliğini arttırma amacıyla bazı kurumlar ön plana çıkmaktadır. Bu kurumlar aşağıda sıralanmaktadır;

- Sayıştay,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı,
- Kamu İç Denetçileri,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

SONUÇ

Denetim, insanoğlunun yerleşik düzene geçmesinden itibaren temel olarak planladıkları ile ortaya çıkan sonucun mukayesesini sağlamak maksadıyla kullandığı ve geliştirdiği bir araç olmuştur. Zaman içerisinde devletlerin, ekonomilerin ve ticaretin inkişafı ile örgütlerin idaresi için geleneksel yönetim anlayışıyla birlikte temel denetim kavramları da yetersiz kalmaya başlamıştır. Bu noktada çağdaş yönetim anlayışına uygun olarak iç denetim ve iç kontrol kavramları kendisine yer bulmuştur. Modern anlamda iç denetim 1930'lu yıllardan itibaren, iç kontrol ise 1950'li yıllardan itibaren

ilk olarak özel sektörde uygulanmaya başlamış olup daha çok muhasebeye yardımcı araçlar olarak vazife görmüştür. 1970'li yıllara gelindiğinde kamu yönetimi anlayışında yaşanan değişimler neticesinde iç denetim ve iç kontrol uygulamaları kamu yönetiminde de daha sık kullanılmaya başlanmıştır. Günümüze gelindiğine ise gerek iç denetim gerek iç kontrol, modern yönetim anlayışı içerisinde önemli araçlar haline gelmiştir.

Birbirini tamamlayıcı ve destekleyici nitelikteki iç denetim ve iç kontrolün ortak olarak esas gayesi uygulama buldukları örgütlerin hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmaktır. Bu doğrultuda iç denetim, tarafsız ve bağımsız iç denetçiler tarafından örgüt faaliyetlerini geliştirmek maksadıyla hareket ederek örgütün risk yönetimini, kontrol ve yönetişim süreçlerini değerlendirir. Böylelikle örgüt yönetimine güvence ve danışmalık sağlar. İç kontrol ise tarafsızlık ve bağımsızlık şartı olmaksızın örgüt yönetimi dahil tüm personelin içerisinde yer aldığı etkin bir risk yönetimi anlayışı ile örgüt faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde ve bu faaliyetlerin önceden belirlenmiş mevzuata, plan ve prosedürlere uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Günümüzde kurumsal tüm işletme ve örgütlerde, yönetime önemli bir yardımcı olarak iç denetim ve iç kontrol sistemleri kullanılmaktadır. İç denetim ve iç kontrolün tüm dünyada yeknesak bir biçimde ve belirli bir kalite düzeyinde uygulanması için uluslararası örgüt ve kuruluşlarca standartları belirlenmiş olup bu standartlar sürekli olarak geliştirilerek günün şartlarına uygun olarak güncellenmektedir. Bu çerçevede iç denetim hususunda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) başlıca aktör olmakla birlikte iç kontrol alanında ise COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-Destekleyici Kurumlar Alt Kurulu) ve onun oluşturmuş olduğu model önderlik etmektedir.

Kamu yönetimde iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin esas itibarıyla temel amaçları kamu faaliyetlerinin etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Aynı şekilde bu faaliyetler gerçekleştirilirken kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Kamu faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ve kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik ve verimlilik sağlanması kamu yönetimde yaşanan dönüşümün de ana amacıdır. Aynı şekilde iç denetim ve iç kontrolün kamuda şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında

önemli araçlar olduğu görülmektedir. Kamu yönetimindeki dönüşüm ile de bunların sağlanması amaçlandığı ele alındığında daha birçok konuda örtüşen amaçlara sahip oldukları görülmektedir. Bu amaçlar doğrultusunda kamu iç denetimi ve iç kontrolü, kamu yönetiminde dönüşüm için oldukça önemli bir yere sahiptir. İç denetim ve iç kontrol, kamu yönetiminde istenilen sonuçlara ulaşılmasında kritik yardımcılar olarak görülmeli ve iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin düzgün işleyişi sağlanarak bu sistemlerden söz konusu dönüşüm sürecinde ve sonrasında en üst düzeyde faydalanılmaya çalışılmadır. Kamu yönetimde risk yönetimi ve stratejik yönetim esaslı bir temel oluşturulmasında ve sürdürülmesinde iyi işleyen iç denetim ve iç kontrol hayati bir role sahiptir.

Modern kamu yönetimi anlayışına uygun olarak gelişmiş ülkelerde iç denetim ve iç kontrol sistemleri kamu alanında yaygın bir şekilde uygulanmaktadır. Bu kapsamda kamu iç denetimi ve iç kontrolü Avrupa Birliği (AB) ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development-OECD) tarafından da desteklenmekte ve yaygınlaştırılmaya çalışılmaktadır. Bunun en somut örneği AB ve OECD tarafından gerçekleştirilen OECD SIGMA Programı kapsamında etkin bir kamu yönetiminin ve kamu mali kontrolünün sağlanması maksadıyla kamu iç denetimi ve iç kontrolünün geliştirilmeye çalışılmasıdır. Aynı şekilde Avrupa Birliği mevzuatı uyarınca üye ülkelerin kamu finansal tablosu ve denetimi için kamusal iç denetimi ve iç düzen uygulamalarını gerekli standart ve kalite ölçütleri doğrultusunda yerine getirmeleri elzem olup üye olmak isteyen ülkelerden de aynı şartları sağlaması beklenmektedir. Buna uygun olarak ülkemizde de kamusal alanda yönetiminde iç kontrol ve iç denetim, AB uyum süreciyle birlikte ciddi bir gelişme yaşamıştır. Bu doğrultuda Türkiye'de kamu iç denetimi ve iç kontrolü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 2003 yılında ciddi olarak ele alınmış ve ilerleyen yıllarda mevzuat açısından gelişmiş, uluslararası standartlara uyum sağlamış ve kendisine uygulama alanı bularak günümüze gelmiştir. Bu durum AB'nin Türkiye İlerleme Raporlarında da ele alınmış ve 32. Fasıl kapsamında Mali Kontrol başlığı altında değerlendirilmiştir. İlgili fasıl, Türkiye'nin AB müzakereleri kapsamında açılan fasılları arasında AB Konseyince en başarılı bulunanlardan biridir. Ciddi gelişmeler sağlanarak AB ile yüksek uyumlu olarak değerlendirilen 32. Fasıl; kamu iç denetimi ve iç kontrolü alanında yaşanan gelişmeleri özetler niteliktedir.

Türkiye'de kamu iç denetimi ve iç kontrolü alanında, mevzuat açısından önemli gelişmeler sağlanmasına karşılık uygulamada AB İlerleme Raporlarına da yansıdığı şekilde tam olarak etkinlik ve yeterlilik sağlanamamıştır. Uygulamada yaşanan sorunların başında hala kamu idarelerinin tüm iç denetim birimlerine iç denetçi ataması yapılamaması ve iç denetçi sayısının yetersiz olması bulunmaktadır. Bunlara ek olarak bazı kamu idarelerinde hala iç denetim mevzuat alt yapısı oluşturulamadığı görülmektedir. Bu durumun getirdiği belirsizlikler neticesinde kamu idarelerinin tümünde iç denetim birimleri oluşturulamamış ve iç denetçi atamaları gerçekleştirilememiştir. Bu durum kamu idarelerinde kurulmuş ve faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin tam manasıyla işlerlik kazanamamasına da neden olmaktadır. İç denetim ve iç kontrol, birbirinden farklı ancak birbirlerini tamamlayan ve sağlıklı işlemeleri için birbirlerine ihtiyaç duyan sistemlerdir. İç kontrol sisteminin işlerliğinin kontrolü ve değerlendirilmesi için iç denetim sitemi çok önemli bir role sahiptir. Bu açıdan iç kontrol sistemlerinin etkin, verimli ve sürdürülebilir şekilde işleyebilmesi için etkin bir iç denetim mekanizmasına gereksinim vardır. Bu bilgiler ışığında öncelikli olarak kamu iç denetimi ve iç kontrolü alanında mevzuat alt yapısındaki eksiklikler giderilmeli ve gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu eksiklikler giderilirken ve düzenlemeler yapılırken de uluslararası standartlara uygun şekilde hareket edilmesi gerekmekte olup ilgili standartlara uygun olmayan kısımların da yeniden ele alınması önem taşımaktadır. Ayrıca özellikle kamu iç denetimi alanında yaşanan uygulama sorunlarının önüne geçilebilmesi için kamu iç denetçi atamaları hızlı bir şekilde yapılmalı ve kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetleri etkin bir hale getirilmelidir.

Kamu iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinde en önemli görev kamu idarelerinin üst yöneticilerine düşmektedir. Bu sistemlerin etkin bir şekilde işlemesi sorumluluğu mevzuatta üst yöneticilere verilmiştir. Ancak üst yöneticilerin ve kamu idarelerindeki personelin bu süreçleri ek ve fazladan bir iş olarak görmeleri iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkin, verimli ve sağlıklı olarak işlemesinin önündeki temel sorunlardandır. Gerek iç denetim gerekse iç kontrol salt bir mali denetim ve kontrol araçları değildirler. Aksine yönetim sürecinin bir parçası olmakla beraber yönetime yardımcı ve yönetimi geliştirici önemli roller üstlenmektedirler. Bu açıdan iç kontrol sürecinin ve iç kontrolün işlevselliğinin kamu idarelerindeki personele iyi anlatılması ve personelin bilinçlendirilmesi son derece önem arz etmektedir. İç denetim faaliyetlerinin

üst yönetimce iyi anlaşılması da iç denetimin etkin bir şekilde işlemesine oldukça fayda sağlayacaktır. Bu kapsamda kamu idarelerinde yapılacak çalışmalar ile iç denetimin ve iç kontrolün kamu idare yöneticilerine ve personeline doğru ve sağlıklı bir şekilde anlatılması ve kamu idarelerince bu sistemlerin benimsenmesi sağlanmalıdır.

Kamu yönetiminde iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri AB müktesebatına ve uluslararası yöntem ve standartlara uygun şekilde sürekli olarak güncellenerek geliştirilmelidir. Aynı zamanda iç denetim ve iç kontrolün uygulama aşamasında daha etkili ve tam anlamıyla işlerlik kazanması için AB İlerleme Raporlarındaki öneriler dikkate alınarak gerekli çalışmalar sürdürülmelidir. Türkiye, modern anlamda kamu iç denetimi ve iç kontrolünde henüz yaklaşık olarak 15 yıllık bir geçmişe sahip olmasına karşılık, bu alanda oldukça önemli gelişmeler kaydetmiştir. Bu gelişmelerin sağlayacağı sonuçlar dikkate alındığında kamu yönetiminin gelişimine ve dönüşümüne katkı sunacağı açıktır.

KAYNAKÇA

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, www.icisleri.gov.tr

5393 Sayılı Belediye Kanunu, Resmi Gazete 25874;13.07.2005

AB. (2009). 2009 Yılı Türkiye İlerleme Raporu. Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2010). Türkiye 2010 Yılı İlerleme Raporu. Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2013). Türkiye 2013 Yılı İlerleme Raporu. Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2014). Türkiye 2014 Yılı İlerleme Raporu. Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2016). 2016 Türkiye Raporu. Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2018). 2018 Türkiye Raporu. Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

Acar, Ş. B. (2007). İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi, Maliye Bakanlığı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara

Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, Türkmen Kitabevi

Ağdeniz, Ş. (2015). Kamu Sektöründe İç Denetimin Verimliliğini Arttırmaya Yönelik Yapılan Uygulamalar. Denetişim(16), 12-25.

Ağmaz, S. (2017). Türkiye'deki Belediyelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Dış Denetim Bulgularına Göre Analizi, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 19(4), 74-92

Akpınar, M. (2011). Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin adı: İç Denetim. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(14), 285-305.

Aksoy, T. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim,* Muhasebat Kontrolörleri Derneği

Akşam, A. (2005). *İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi.* (Yeterlilik Tezi), Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı.

Aktalay, A. ve Abdulhakimoğulları, E. (2010). "Yerel Yönetimlerde Dış Denetimin Amaç Bakımından Değerlendirilmesi", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi,6(12), 179-201

Aktan, C.C., Dileyici D. ve Vural, Y.İ. (2004). Kamu maliyesinde çağdaş yaklaşımlar, Ankara: Seçkin Yayıncılık

Akçay, S. (2014). Kamu İç Denetiminin Organizasyon ve Mevzuat Perspektifinde Değerlendirilmesi Üzerine Bir Çalışma. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* , 7(1).

Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim.* Ezgi Kitabevi

Altürk, H. (2007). Yerel Yönetimlerinin Yeniden İnşası, Dönüşüm Sürecindeki Türkiye. İstanbul: Alfa Yayınları

Arcagök, M. S. (2006). İç Kontrol. C. C. Aktan içinde, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme (s. 129-146). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Arcagök, M. S. & Erüz E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi.* Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını

Arcagök, S.M. (2004). Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu'nda öngörülen düzenlemeler, Bütçe Dünyası Dergisi, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayın Organı, No: 18, 3-9

Arı, N. (2012). Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) İncelenmesi. Denetişim(9), 12-22.

Arslan, M. C. (2014). Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları. İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını No:82.

Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonsiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi* , (77),63-86.

Aydın, E. (2011). Yerel Yönetimlerde Bir İç Denetim Uygulaması Olarak Performans Denetimi: Bursa Büyükşehir Belediyesi Yöneticileri Algılaması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa

Aykın, Hasan, Bütçe Türleri ve Kapsamı, 24/04/2017

Bağbaşlıoğlu, A. (2004). 5018 sayılı kanun hükümleri çerçevesinde kamu mali yönetimimizde yer alanların görev, yetki ve sorumlulukları, Mali Kılavuz Dergisi, 25, 17-26.

Baş, H. (2014). Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu. *Maliye Dergisi* , 151, 24.

Batmaz, Y. (2015). *Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak. Sayıştay Dergisi(98), 5-19.*

Bilge, S., & Kiracı, M. (2010). Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler: (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma). Gazi Kitabevi

Bozlağan, R. ve Demirkaya, Y. (2008). Türkiye'de Yerel Yönetimler (Vol. 1). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Bozkurt, C. (2010). Risk,Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim. *Denetişim*, (4), 17-30.

Bozlağan, R. (2003). Belediyelerde Örgüt Geliştirme: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Örneği. *Kurtiş Matbaacılık.*

BTRİSK. (2021). *BT Denetimi Nedir?*

Bülbül, M. (2009). Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum. Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Can, A. (2013). *Yerel Yönetimlerde İç Denetim: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Örneği.* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi]

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018 Yılı Genel Faaliyet Raporu, Haziran 2019

Cura, S. (2003). Türkiye'de mali şeffaflığı sağlamaya yönelik bir uygulama, analitik bütçe sınıflandırması, Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi, XVIII/1,1-10

COSO (2013) Bütünleşik iç kontrol çerçevesi.

Çiftçi, Y. (2007). Türkiye'de cumhuriyet döneminden bugüne yapılan muhasebe düzenlemeleri, II. Uluslararası İşletme Ve Ekonomi Çalıştayı ve İ. Muhasebe Tarihi Günleri, (31-44). Giresun

Çelik, N. İ. (2014). Büyükşehir Belediyelerinin Görev ve Sorumlulukları Bağlamında İstanbul Analizi. *Levha Yayıncılık.*

Derya, E. (2015). AB Mali Bildirim İstatistikleri ve IMF Genel Yönetim Mali İstatistikleri Kapsamında Devlet Borçları. Sayıştay Dergisi , (96),75-106.

Demir, M. (2010). *Alandakilerin Bakış Açısıyla Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim.* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi]

Demirel, D. (2013). Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 17(2), 361-378

Demirkan, U. (1996). İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Maliye Terimleri Sözlüğü. Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Başkanlığı Yayınları Yanın no:1996/342.

Desai, R., Desai, V, Libby, T. & Rajendra, P. S. (2017). External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: A Empirical Investigation. *International Journal of Accounting Information Systems, 24,* 1-14

Diamond, J., (2002). Performance Budgeting-Is Accrual Accounting Required?, IMF Working Paper, wp/02/240, December

Dişli, M. (2004). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği

Dişli, M. ve Kızılkaya, E. (2000). Çözümlü devlet muhasebesi, Ankara: Mukder Yayınları.

DPT. (1963). Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967), Ankara

Edizdoğan, N. (1989). Kamu bütçesi, Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları

Emil, F. ve Yılmaz H. H. (2004). Mali saydamlık izleme raporu, Ankara: TESEV Yayınları

Erdem, İ. (2011). Yerel Siyaset ve Belediyecilik. İstanbul: İlke Yayınevi

Ergeneli, N. (1949). Yeni sistem tatbiki devlet muhasebesi, İstanbul:Ülkü Basımevi

Ertekin, Ş. (2021). Türkiye'de Ücretler Üzerinde Mali Yükün Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1),281-308.

Fişek, K. (1982). Vesayet Denetimi. Türkiye'de Belediyeciliğin Evrimi. Ankara: Türk İdareciler Derneği

Gedik, S. C. (2012). Yönetsel Denetim Açısından Büyükşehir Belediye Müfettişliği ve Teftiş Kurullarının Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Örneğinde İncelenmesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi S.B.E, s.25

Gökmen, D. (2009). *Kamu İdarelerinde İç Denetim.* Alp Yayınevi

Gönen, S. ve Uğurluel, G. (2007). Türkiye'de uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) uygulamalarına geçişte karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. Vergi Dünyası Dergisi, (316), 229-236

Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler I. Mali Hukuk Dergisi(130), 1-21.

Gül, H.E. (2008). Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin getirdiği yenilikler ve muhasebe uygulamalarına etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara

Gülşen, H. (2006). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Kapsamı, Güncel Mali Sorunlar, 1-16.

Güner, M. F. (2009). Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma. Ç.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18(2), 209-227.

Güredin, E. (2008). Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler 12. Bs., Arıkan Basım Yayın

Hass, S., Mohammad J. A. ve Priscilla, B. (2006). The Americas Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal,* 21(8), 835-844

Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2006). *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi,* Hazine ve Maliye Bakanlığı Yayını

İ. B. (2015, 4). *İstanbul Büyükşehir Belediyesi*. İstanbul Büyükşehir Belediyesi: https://icdenetim.ibb.gov.tr/uploads/2015/04/ic-Denetim-Birimi-Baskanligi-Yonergesi.pdf adresinden alındı

İBBİÇDENETİM. (2016). ibbiçdenetim: https://docplayer.biz.tr/1100085-Ic-denetim-birimi-baskanligi.html adresinden alındı

İBB. (Ekim 2018). 2018 Yılı Sayıştay Performans Denetim Raporu .

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. İçişleri Bakanlığı: https://www.icisleri.gov.tr/icdenetim/calisma-usul-ve-esaslari-yonetmeligi adresinden alındı

IIA, (2010). The Institute of Internal Auditors, International Internal Audit Standarts. Çev. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Ankara

İDKK. (2007). İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2006 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2007). Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2008-2010). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2008). İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2007 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2009). 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2010). 2009 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2010). 2011-2013 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2011). 2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2012). 2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2013). Kamu İç Denetim Rehberi. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2014). 2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2014). Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2015). 2014 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2016). 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2016). 2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2016). Kamu Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2017). 2016 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2018). İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş Kadro Sayıları. Hazine ve Maliye Bakanlığı Web Sitesi: https://www.hmb.gov.tr/duyuru/idareler-itibariyle-guncel-dolu-bos-ic-denetci-kadro-sayilari (Erişim Tarihi:03.03.2020)

İDKK. (2018). 2017 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2018). Kamu İç Denetim Reform Uygulamalarının Derinleştirilmesi Projesi Kapsamlı Değerlendirme Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2019). 2018 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDDK. (2020). Hazine ve Maliye BakanlığıWeb Sitesi:https://www.hmb.gov.tr/duyuru/2021-203-donemi-kamu-ic-denetim-strateji-belgesi-yayinlanmistir adresinden alındı (Erişim Tarihi:15.12.2020)

İnanç, H. ve Ünal, F. (2007). Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı ve Türkiye'de Belediyeler. Kütahya: Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi.

Karcıoğlu, R., & Kurnaz, E. (2017). Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) Üyelik Süreci Kapsamında Kamu Sektöründe İç Denetim Kültürü: İç Denetçilere Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış(52), 1-18.

Kartalcı, K. (2019). Türkiye'de cinsiyete dayalı bütçeleme ile kalkınma planı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan ve stratejik plan arasındaki ilişki. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 11(27), 111-126

Kaya, B. (2014). İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları. H. Kıral içinde, İç Denetim "yönetime değer katmak" (s. 281-306). Ankara: İDKK Yayınları.

Kaya, O. (2005). Kamu Mali Yönetiminde Sorumluluk ve Sorumluluk Halleri, Mali Hukuk, s.116.

Kayım, A. (2005). İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi. [Yayınlanmamış Yeterlik Tezi, Hazine Müsteşarlığı]

Keles H. (2007). Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Sartlar

Keleş, R. (2009). Yerinden Yönetim ve Siyaset. İstanbul: Cem Yayın Evi

Kerimoglu, B. (2015). Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu Tasarısı: İç Kontrol Sisteminin Tasarımı

Kerimoğlu, B. (1998). Devlet Muhasebesinin Yeniden Düzenleme İhtiyacı, Mali Kılavuz Dergisi, Maliye Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yıl:1, Sayı:2.

Kesik, A. (2005). Avrupa birliği sürecinde Türk kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması: çok yıllı bütçelemenin uygulanabilirliği, Sosyo-Ekonomi Dergisi, 1(1), 127-142

Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ce Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(1), 94-114.

Kesik, A. (2006). Bütçe sistemi ve mali disiplin. Yaklaşım Dergisi, (159),32-37

Kılıç, H. (2020). Belediyelerde Hizmet Pazarlaması ve Belediye Hizmetlerinden Yararlanan Vatandaşların Memnuniyet Algılarının Ölçülmesi "Esenyurt Belediyesi Üzerine Bir İnceleme. İstanbul: Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Esenyurt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kıral, H. (2014). Kamu İdarelerinde İç Denetimin 10 Yıllık Geçmişi ve Özel Sektör Karşılaştırmalarıyla Geleceğine İlişkin Değerlendirmeler. Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı (s. 167-173). Ankara: TBMM Basımevi.

Kıral, H. (2014b). İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü. H. Kıral içinde, İç Denetim "Yönetime Değer Katmak" (s. 317-322). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.

Kızılkaya, E. (2010). Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi. Dış Denetim, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, 173-179

Kızıltaş, E. (2003). Çok yıllı bütçeleme sistemi, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı16.

Kızılboğa, R. (2012). Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi, Doktora Tezi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul*.

Koçak, S.Y. & Kavakoğlu, T. (2010). İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma. *Sayıştay Dergisi, 77,* 119-148

Kopits, G. and Craig, J.(1998). Transparency in Government Operations, Occasional Paper, Washington DC, USA

Korkmaz, U. (2008). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15

Köse, H. Ö. (2004). Yerel Yönetim Olgusu ve Küreselleşme Sürecindeki Yükselişi, *Sayıştay Dergisi, 52,* 3-42

Köse, Y. (2008). Türkiye'de Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunun Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine Etkileri. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kumru, U. (2017, Mayıs 25). İç denetim uluslararası mesleki uygulamalar çerçevesi. *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Farkındalık Ayı Seminlerleri*

Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar.* Umut Kitabevi

Kurt, K. (2014). Belediyelerde Halka İlişkiler Faaliyetleri. İstanbul: Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Bakanlığı (2009). Performans Programı Hazırlama Rehberi, Ankara

Mcgill, R. (2001). Performance Budgeting, The International Journal of Public Sector Management, Bradford, Vol:14, ISS 4/5.

Memiş, M. Ü., (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar, *Mali Çözüm Dergisi, 85*, 75-91

Merdoğlu, Y. (2016). İstanbul Büyükşehir Belediyesinin İdari ve Mali Yapısı,Yüksek Lisans Tezi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul*.

Mutluer, K. (2011). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Genel Değerlendirmesi ve AB Normları ve Diğer Mevzuatla İlişkisi, Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu, İzmir

Oral, E. (2005). Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu

Önal, A. (2012). Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim ve İç Denetim. Denetişim(10), 16-20.

Özbek, Ç. (2012). İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol. TİDE Yayınları

Özbilgin, İ. G. (2003). Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar. *Sayıştay Dergisi, 49,* 123-128

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim.* Beta Yayınevi

Pickett, K. H. Spencer. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing,* John Wiley & Sons Inc

Robinson, M. and Brumby, J. (2005). Does performance budgeting work, IMF Working Paper, WP/05/210

Saraç, O. (2005). Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ile yapılan düzenlemelerin değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, (148), 122-162.

Sayıştay. (2019). *Kamu İhale Mevzuatı Denetçi Yardımcıları İçin Eğitim Ders Notu, Ankara*

Schick, A. (2003). The role of fiscal rule in budgeting, OECD Journal on Budgeting, 3(3), 7-35.

Şahin, Ü. (. (2008(2)). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi. *Mehmet Bey Ünviversitesi Sosyal ve Ekonomik araştırmalar Dergisi*, 2008(2), 289-302

T.C.Cumhurbaşkanlığı STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI . (2009, 09). *'https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/09/programrehber.pdf.'* adresinden alındı

Taraktaş, A. (2013). Avrupa Birliği ve Yerel Yönetimler", Canatay Hacıköylü (Ed.), Yerel Yönetimler içinde, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2928, Eskişehir. ss. 158-174

Tekin, Ö. F. (2017). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Yeni Kamu Yönetimi İlkeleri Bağlamında İncelenmesi. Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi(14), 199-218.

Tektüfekçi, F. (2008). İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 10(2), 79-108

TİDE. (2008). *Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Etik Kuralları*

TİDE. (2008). Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

TİDE. (2018). İç Denetimin Tanımı. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Web Sitesi: https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi (Erişim Tarihi: 05.12.2021).

Tok, P. (2010). *Türkiye'de İç Denetim ve İç Denetçilik.* [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi]

Tortop, N. (1986). Mahalli İdareler. Gözden Geçirilmiş 2. Baskı. Ankara: TODAİE Yayınları

Tosun, E. (2004). Program bütçe ve program bütçe tecrübesi ışığında yeni bütçe anlayışı, Bütçe Dünyası Dergisi, 2 (19), 3-14

Tosun, H. (2001). 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

Turan, A. (2006). Devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına geçiş: yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri (yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara

Tüm, K. (2010). Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma. [Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi].

Türedi, H., Koban, A. O., Karakaya, G. (2005). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (TURNBULL) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 99,95-199.

Türedi.H, Celayir,D. 2021. (2021). Hileli Tespiti Ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Etkinliği. *Avrasya Sosyal Ve Ekonomi Dergisi*, 1-20.

Ulusoy A. Akdemir T. (2010) Mahalli İdareler. 6.Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara

Unegbu, A. O., & Kida, M.I. (2011). Effectiveness of Internal Audit As Instrument of Improving Public Sector Management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences,* 2(4), 304-309

Uyar, S. (2009). İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme. Ankara: Gazi Kitapevi.

Uyar, S. B. (2002). Yerel Yönetimler Üzerindeki Yargısal Denetim, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE

Uysal, F. (2014). Kamu İdarelerinde İç Denetimin 10 Yıllık Geçmişi ve Özel Sektör Karşılaştırmalarıyla Geleceğine İlişkin Değerlendirmeler. Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı (s. 153-166). 2014: TBMM Basımevi.

Uzun, A. K. (2014). İç Denetim Ne (Değil) dir? H. Kıral (Dü.) içinde, İç Denetim Yönetime Değer Katmak (s. 55-68). Ankara: İDKK yayınları.

Ünal, F. (2012). Türkiye'de Yerel Yönetimlerde Karar Verme ve Karar Verme Sürecinde Yeralan Faktörlerin Analizi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17 (3), 259-282

Üst Yöneticiler için iç kontrol ve iç denetim rehberi, 2007

Yeşilyurt, M. (2019). Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Performans Denetimi: Kütahya Belediyesi Örneği. Kütahya: Yüksek Lisans Tezi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yıldız, C. Dönmez, B. (2017). Okullarda Bakım ve Onarım Politikalarına İlişkin Yöneticilerin Görüşleri. International Journal of Social Science

Yılmaz, H. H. (2009). Enflasyon ve Maliye Politikası: Son Dönem Türkiye Ekonomisi, Türkiye Ekonomisi, ed. Nazende Özkaramete Çoşkun, İmaj Yayınları

Yılmaz, H.H. VeTosun, S. (2010). 5018 sayılı kanun çerçevesinde mali saydamlık ve parlamentonun bütçe sürecinde etkinliği, Yasama dergisi, 14, 5-23.

Yılmaz, R. Belediyedeki hale Yetkilileri hk., www.icisleri.gov.tr

Yurtsever, G. (2009). Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

Yurtsever, G. (2015). İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar,* 52(602), 89-101

Yüksel, F. (2011). *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Faaliyetlerinin Uygulamalı Olarak İncelenmesi*. [Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi]

EKLER

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA BELEDİYELERDE İÇ DENETİM VE BİR UYGULAMA

Sayın İç Denetçi,

Bu anket formu "5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA BELEDİYELERDE İÇ DENETİM VE BİR UYGULAMA" için inceleme veri setini oluşturmak amacıyla hazırlanmıştır. Anket katılımcılarının isim

belirtmelerine gerek olmamakla birlikte, verilen cevaplar akademik amaç dışında kesinlikle kullanılmayacaktır. Anket sonuçları toplu olarak analiz edilip bilimsel çalışma için raporlanacağından bu anket formunun kimin tarafından doldurulduğunun tespit edilmesi söz konusu değildir. Genel bütçe kapsamındaki idarelerde çalışan bir iç denetçi olarak, aşağıdaki soruları çalıştığınız birimde yapılan uygulamaları dikkate alarak lütfen samimi bir şekilde cevaplandırınız. Saygılarımla.

1.Cinsiyetiniz:☐Bay xBayan

2.Yaşınız:☐ 25-30 ☐31-39 x40-49☐50-59 ☐60 ve üstü

3.Daha önceki görev unvanınız:xMüfettiş ☐Denetmen ☐Kontrolör ☐Teknik Nitelikli Personel ☐

Diğer

4.Eğitim durumunuz:☐Lisans ☐Yüksek Lisans xDoktora

5.İç denetçi olarak çalışma süreniz (yıl):☐ 1-2 ☐ 3-4 ☐ 5-6 x 7 ve üzeri

6.Uluslararası sertifikaya sahip misiniz?: x Evet ☐Hayır

Görüşülen Kişi : Asude Sedefoğlu

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA BELEDİYELERDE İÇ DENETİM VE BİR UYGULAMA

1. Belediyenizin iç denetim birimi, denetim faaliyetlerini yerine getirebilecek düzeyde fiziki koşullara sahip midir?Bu fiziki koşullar nelerdir.
2. Kurumumuzdaki iç denetim birimi, nitelik ve nicelik olarak denetim faaliyetlerini yerine getirebilecek düzeyde personele sahip midir? Kaç personel çalışmaktadır.

3. Kurumumuzdaki iç denetim birimi, güvence faaliyetlerinin yanı sıra danışmanlık faaliyetleri de gerçekleşmektemidir?
   Olumsuz cevap da:Neden yasal olarak yada prosedür gereği bir engel mi var?
   Olumlu cevap da:Hangi kurumlara danışmanlık veriliyor?örnek verebilirmisiniz
4. Kurumumuzdaki iç denetim birimi, denetim faaliyetlerini bağımsız bir şekilde yerine getirebilecek düzeyde kurum kültürüne sahip midir?örneğin muhasebede mali beyanların oluşması sırasında belli belgelerin hazırlanması gibi geçen süre varsa işleyiş şekli kültürü var mı ?
5. Kurumumuzdaki iç denetim birimi tarafından uygunluk ve sistem denetiminin yanı sıra bilgi teknolojileri denetimi de yapılmakta mıdır?bilgi teknolojileri için dışarıdan destek olarak m yoksa kendi bünyenizdemi bilgi teknoloji denetimi yapılıyor?Herhangi bir siber saldırı için önlemleriniz var mıdır ?
6. Kurumumuzdaki iç denetim birimi tarafından uygunluk ve sistem denetiminin yanı sıra mali denetim de yapılmaktadır.-bu denetimin sıklığı ve hangi durumlarda yapılmaktadır.
7. Kurumumuzdaki iç denetim birimi tarafından uygunluk denetimi yanı sıra performans denetimi de yapılmakta mıdır? Ne kadar sıklıkla yapılmaktadır?yeterli olduğunu düşüyormusunuz?
8. Kurumumuzdaki iç denetçiler, İDKK(idari denetim koordinasyon kurumu) tarafından düzenlenen kurs, seminer ve benzeri etkinliklere katılmakta mıdır?kurs içeriği ve sıklığı hakkında bilgi verirmisiniz.covd -19 dan sonra online üzerinden devam eden kurslarınız varmıdır?
9. Kurumumuzdaki iç denetçilerin uzun süredir kurumumuzda çalışıyor olması denetim faaliyetlerinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını olumsuz etkilenir mi?
   cevap hayır olursa:peki olumsuz etkilenmediğini nasıl gözlem yada veri kullanarak anlayabilirisiniz.
10. Kurumumuzdaki üst yönetici tarafından iç denetim biriminin çalışma şekli ve etkinliği düzenli olarak takip edilmektemidir?hangi sıklıkla ne tür denetimlerle söz konusudur biraz bahsedermisiniz.
11. Kurumumuzdaki iç denetim birimi tarafından hazırlanan raporlardaki öneriler, üst yönetim tarafından kabul görüp uygulanmakta mıdır?buna örnek olarak gösterebileceğiniz uygulama varmıdır kısaca bahsedermisiniz?

12. Kurumumuzdaki üst yönetici, iç denetim raporlarında önerilen hususlarla ilgili tedbirleri zamanında almaktamıdır?gözden kaçan denetimlerde doğabilecek sıkıntılar nasıl giderilir ?

13. Kurumumuzdaki iç denetim birimi, yönetimin bir parçası olarak faaliyet göstermektemidir.bir kaç örnekle açıklarmısınız

14. Kurumumuzdaki iç denetim birimi ile dış denetim arasında etkin bir işbirliği ve iletişim bulunmaktamıdır.bu iletişim kaynaklarından bahsedermisiniz (mail watsapp gibi)

15. İDKK'nın, Maliye Bakanlığı'ndan bağımsız bir hale getirilmesi, iç denetimin daha etkin çalışmasına katkı sağlamaktamıdır?Artı ve eksi yönlerinden bahsedermisiniz.

16. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu hakkında bilginiz var mı?

17. Hangi belediyelere nasıl denetimler uygularsınız.

18. Ne tür belgeler hazırlanır

Ek Tablo 2: Merkezi Yönetim Bütçe Gelir ve Gider Tablosu: 2018 Yılı

(Bin TL) '	Bütçe Ödeneği	Yıl Sonu Ödeneği	Gerçekleşme
Bütçe Giderleri	762.753.272	815.372.594	830.809.401
Faiz Hariç Giderler	691.053.272	739.872.594	756.848.189
Personel Giderler '	183.127.279	143.473.529	200.903.304
Sosyal GÜV.Kur.Devlet pirimi	30.792.221	29.821.984	34.379.008

Mal ve Hizmet Alım Giderleri	66.068.658	90.409.615	71.946.003
Cari transferler	299.398.527	328.249.428	322.878.869
Sermaye Giderleri	68.794.000	104.324.939	88.323.551
Sermaye Transferleri	15.323.723	20.607.586	16.745.533
Borç verme	20.230.859	22.817.612	21.671.921
Yedek Ödenekler	7.318.005	167.901	0
Faiz Giderleri	71.700.000	75.500.000	73.961.212
Bütçe Gelirleri	696.829.321		757.996.435
Genel Bütçe Gelirleri	681.349.805		729.062.720
Vergi Gelirleri	599.425.100		621.536.356
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	20.150.216		26.128.462
Alınan bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	2.769.201		1.190.266
Faizler,paylar ve Gelirler '	46.471.460		71.847.656
Sermaye Gelirleri	12.082.256		7.809.275
Alacaklardan Tahsilatlar /	451.572		550.705
Özel Bütçeli idarelerin Öz Gelirleri	10.870.759		23.760.620
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelirleri	4.608.757		5.173.095
Bütçe Dengesi	-65.923.951		-72.812.966
Faiz Dışı Denge	5.776.049		1.148.246

Kaynak: Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018 Yılı Genel Faaliyet Raporu, Haziran 2019

Ek -Tablo 2.2 Kamu İç Denetim Standartları

KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI
1. NİTELİK STANDARTLARI

1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar 1010 – İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara İç Denetim 1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık 1110 - İdare İçi Bağımsızlık 1111 – Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim 1112 – İç Denetim Birimi Başkanının İç Denetim Haricindeki Görevleri 1120 - Bireysel Tarafsızlık 1130 - Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması 1200 – Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat 1210 – Yetkinlik 1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat 1230 - Sürekli Mesleki Gelişim 1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı 1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri 1311 - İç Değerlendirmeler 1312 - Dış Değerlendirmeler 1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama 1321 - "Kamu İç Denetim Standartlarına Uygundur" İbaresinin Kullanılması 1322 - Aykırılıkların Açıklanması
2. ÇALIŞMA STANDARTLARI
2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi 2010 - Planlama 2020 - Bildirim ve Onay 2030 - Kaynak Yönetimi 2040 - Politika ve Prosedürler 2050 – Koordinasyon 2060 - Üst Yönetici ve Bakana Raporlamalar 2100 - İşin Niteliği 2110 –Kurumsal Yönetim 2120 - Risk Yönetimi 2130 – Kontrol 2200 - Görev Planlaması 2210 - Görev Amaçları 2220 - Görev Kapsamı 2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi 2240 – Görev İş Programı 2300 - Görevin Yürütülmesi 2310 - Bilgilerin Belirlenmesi 2320 - Analiz ve Değerlendirme 2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi 2340 - Görevin Gözetimi 2400 - Sonuçların Raporlanması 2410 - Raporlama Kriterleri 2420 - Raporlamanın Kalitesi 2421 - Hata ve Eksiklikler 2430 - “Kamu İç Denetim Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması 2431 - Aykırılıkların Açıklanması 2440 - Sonuçların Dağıtımı

2500 - İlerlemenin İzlenmesi
2600 - Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

ÖZGEÇMİŞ

1984 yılında İstanbul'un Zeytinburnu ilçesinde doğdu. İlkokulu Şemsettin Sami İlkokulunda okudu. Orta okulu Reşat Tardu Ortaokulu ve lise öğreniminide İsmail Rüştü Olcay Lisesinde tamamladı. 2010 yılında Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler fakültesi İşletme Bölümünden mezun oldu. 2004-2011 yıllarında SMMM Necip Asfuroğlu ofisinde muhasebe görevlisi ve 2011 yılından itibaren SMMM Hafize Semiz mali müşavirlik bürosunda muhasebe şefi olarak çalıştı.