

# Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu

Ahmet BAŞPINAR\*

## ÖZET

Özel sektörde ve bazı ülkelerde kamu sektöründe uzun yıllardır oldukça yaygın uygulama alanı bulan iç denetim, ülkemiz kamu sektöründe de faaliyete geçmiştir. Bu çerçevede, iç denetim 5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetim ve kontrol sistemimize dahil edilmiştir. İç denetim, teftiş ve soruşturma gibi klasik denetim uygulamalarına nazaran yeni bir kavram olmasından dolayı, böyle bir uygulamanın gerekli olup olmadığı, faaliyet alanının ne olduğu, uygulamayla hangi yeni faydaların sağlanacağı, iç denetimin yetkisinin ne olması gerektiği, mevcut denetim uygulamalarına nazaran ne gibi farklılıklara sahip olduğu sorgulanmaktadır. İç denetimin gerekliliği ve uygulama esasları bir kere kabul edildikten sonra, çok sayıda iç denetçi istihdam eden veya çok sayıda iç denetim birimine sahip olan büyük ölçekli organizasyonlarda ve kamuda bu faaliyetin nasıl uyumlaştırılacağı sorunu gündeme gelmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Merkezi Uyumlaştırma Birimi

## ABSTRACT

Internal audit is a very well-known standard currently in application mainly in private sector throughout the world. It is beginning to be accepted as a de-facto standard in public sector of some countries. Turkey has recently passed a law number 5018 which regulates the use of internal audit in Turkish public financial management and control system. Since internal audit is a new concept when compared to renowned ex-post investigation and other known audit applications. For the time being there's a debate going on the necessity of internal audit, the scope of internal audit, the extra gain that will be acquired by internal audit, the jurisdiction of internal audit, what the difference are between internal audit and other audit types etc. Once audit is deemed necessary and its scope is clarified, how

\* Daire Başkanı, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (abaspinar@bumko.gov.tr)

*to harmonize internal audit in public sector and large scale organizations which hire many internal auditors or have many internal audit units, is discussed.*

**Keywords:** *Internal Audit, Central Harmonization Unit*

**JEL Classification Code:** *H83 – Public Administration*

## **GİRİŞ**

Dünyada yaygın uygulama alanı bulan iç denetim, 5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetim ve kontrol sistemimize dahil edilmiştir. Daha sonra 5436 sayılı Kanunla genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için 1200 iç denetçi kadrosu ihdas edilmiş, bu kadroların ilgili idarelere tahsisi ile iç denetçi özlük haklarının düzenlenmesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararları ve iç denetimin işleyişine ilişkin üç adet yönetmeliğin yayımlanmasıyla birlikte iç denetimin faaliyete geçmesi için gerekli olan hukuki alt yapı tamamlanmıştır. Bugün itibariyle 57 kamu idaresinde 209 iç denetçi atanmış ve atanan iç denetçilerin bir kısmı hizmet içi eğitime alınmıştır. Bu eğitimi müteakip kamu idarelerinde iç denetim uygulamalarının başlatılması planlanmaktadır.

İç denetim kendi başına yürütülen bir faaliyet olmayıp, yönetimin sorumluluğundaki iç kontrol sistemi ve dış denetimle de oldukça ilişkilidir. Dünya genelinde iç denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar COSO (Committee of Sponsoring Organizations) ve dış denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri de Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak isimlendirebileceğimiz INTOSAI tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir.

İç denetim, teftiş ve soruşturma gibi klasik denetim uygulamalarına nazaran yeni bir kavram olmasından dolayı, böyle bir uygulamanın gerekli olup olmadığı, faaliyet alanının ne olduğu, uygulamayla hangi yeni faydaların sağlanacağı, iç denetimin yetkisinin ne olması gerektiği, mevcut denetim uygulamalarına nazaran ne gibi farklılıklara sahip olduğu haklı olarak sorgulanmaktadır.

Öte yandan, iç denetim Avrupa Birliği Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD, Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemidir.

İç denetimin gerekliliği ve uygulama esasları bir kere kabul edildikten sonra, çok sayıda iç denetçi istihdam eden veya çok sayıda iç denetim birimine sahip olan büyük ölçekli organizasyonlarda ve kamuda bu faaliyetin nasıl uyumlaştırılacağı sorunu gündeme gelmektedir.

Avrupa Birliğine (AB) giriş sürecinde iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin tesisi ve fonksiyonlarının belirlenmesi aday ülkeler için müzakere konularından biridir. Komisyon bu konuda katı bir mevzuata sahip olmayıp aday ülkelerden, uluslararası standartlar ve AB en iyi uygulamaları çerçevesinde bir çözüm üretmelerini istemektedir.

AB'ye üye ve aday bazı ülke uygulamaları incelendiğinde, bu ülkelerin tamamına yakınında Maliye Bakanlıkları bünyesinde sürekli ve icrai nitelikte ya mali yönetim ve kontrolle iç denetim için tek bir merkezi uyumlaştırma birimi (tek çatı) ya da her ikisi için iki ayrı (ikili yapı) merkezi uyumlaştırma birimleri

kurulduğu, bazı ülkelerde ise bu birimlere ilaveten ülke genelinde iç denetim politikasını belirlemek üzere genelde bağımsız veya bakanlıklar-arası bir iç denetim kurulu ihdas edildiği görülmektedir.

## I. İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİ

### A. İÇ DENETİM FAALİYETİ

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü iç denetimin tarifini şu şekilde yapmıştır<sup>†</sup>:

*“İç Denetim; kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.*

*İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.”*

Öte yandan, bir organizasyonun amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak önlemler ve yordamlar dizisine “kontroller” adı verilmektedir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise “iç kontrol sistemi” olarak ortaya çıkmaktadır (Elitaş, 2003: 34).

AB Komisyonu da iç kontrolü 2000’li yılların başında hazırladığı “Beyaz Rapor”la daha detaylı olarak şöyle tanımlamıştır (Kayım, 2006: 29):

*“İç kontrol, organizasyonun amaçlarına ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde ulaşması, ilgili mevzuata ve yönetim politikalarına uygunluğun sağlanması, varlıkların ve bilginin korunması, muhasebe kayıtlarının kalitesinin sağlanması ve güvenilir finansal ve yönetsel bilgilerin zamanında üretilmesi amacıyla yönetim tarafından oluşturulan politikaların ve prosedürlerin tamamıdır.”*

Bu bölümde iç denetime ilişkin olarak gerek iç denetçi gerekse denetlenen birimlerle üst yöneticilerin ilk etapta yöneltebilecekleri sorulara ve bunların cevaplarına yer verilecektir (Fraser ve Lindsay<sup>‡</sup>).

#### 1. İç Denetime İhtiyaç Var mıdır?

Yönetim, iç kontrol sistemini kurmak ve işleyişini sağlamakla yükümlüdür. Küçük organizasyonlarda yöneticilerin idareleri kapsamındaki her türlü faaliyeti kontrol etmeleri mümkün olabilir. Ancak organizasyon yapısı büyük ve karmaşık bir hal aldıkça yönetim, kurduğu kontrol sistemlerinin sistem ve fonksiyon testlerini yapacak ve bu suretle iç kontrolü güçlendirecek kişileri istihdam etme gereği duyar. Bunu sağlamanın en başta gelen yolu da organizasyonda iç denetime yer vermektir.

#### 2. İç Denetim Ne Yapar?

İç denetim, organizasyonun yönetimi, faaliyetleri ile bilgi sistemlerini kapsayacak kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirmelidir. Bu değerlendirme;

- Operasyonların etkinliğini ve verimliliğini,
  - Finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü,
  - Faaliyetlerin yasa, düzenleme ve sözleşmelere uygunluğu,
  - Varlıkların korunmasını
- içermelidir.

<sup>†</sup> <http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077>

<sup>‡</sup> Çalışma <http://www.theiia.org/download.cfm?file=> adresinde görüşe sunulmuş olup henüz yayınlanmamıştır.

İç denetim; kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendiren bir faaliyet olduğuna göre bu tanımda geçen kavramları açıklamakta fayda vardır.

- **Kontrol süreçlerini değerlendirmek:** Organizasyonun amaçlarına ulaşmasını sağlayacak uygun bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve sürdürülmesi için değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmaktır.

- **Risk yönetim süreçlerini değerlendirmek:** Risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi, sınıflandırılması ve gerekli önlemlerin alınması konularında organizasyonun uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve önerilerde bulunmaktır.

- **Yönetim süreçlerini değerlendirmek:** Hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, organizasyonun kurumsal yapısı ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmaktır

Bu çerçevede iç denetimin kapsadığı denetim türlerini aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür:

- **Sistem denetimi:** Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

- **Performans denetimi:** Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

- **Mali denetim:** Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; finansal raporların güvenilirliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

- **Uygunluk denetimi:** Organizasyonun faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenlemelerle yönetimce belirlenen politikalara uygunluğunun incelenmesidir.

- **Bilgi teknolojisi denetimi:** Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir.

İç denetim yalnızca mali işlemleri değil, organizasyonun bütün faaliyet, işlem ve süreçlerini kapsar. İç denetim, yönetimin fonksiyonlarını icra etmez. İç kontrol sistemini kurmak ve işletmek yönetimin sorumluluğundadır. Bu noktada iç denetimin rolü, kurulan iç kontrol sisteminin bir yandan olması gerekenden ne ölçüde farklılık gösterdiğini tespit etmek (sistem testi) diğer yandan da kurulan sistemin ne ölçüde tasarlandığı şekilde işletilip işletilmediğini (fonksiyon testi) test etmek ve bu konularda güvence sağlamaktır. Her ne kadar iç kontrol sistemini kurmak ve işletmek, yönetimin göreviyse de bu kapsamda yönetime görüş ve önerilerini sunmak, danışmanlık fonksiyonu çerçevesinde iç denetimin görevleri arasındadır.

### 3. İç Denetimde Güvence Verme ve Danışmanlık Hizmeti Ne Demektir?

Güvence sağlamaktan; organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine; üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; varlıklarının korunup korunmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve (üst yönetimce belirlenen politikalar dahil) mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair, organizasyon içine ve dışına makul düzeyde bir güvencenin verilmesi anlaşılmalıdır.

Danışmanlık faaliyeti; bir idari sorumluluk üstlenmeksizin yürütülen, icrai konularla ilgili görüş, eğitim, analiz, değerlendirme, performans göstergelerinin tespiti, proje görevleri gibi idari faaliyetlere değer katmak, kolaylaştırmak, geliştirmek ve yol göstermek amaçlarıyla gerçekleştirilen hizmetlerdir.

#### 4. İç Denetim Organizasyona Nasıl Değer Katar?

İç denetim, organizasyon tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin yeterliliği ve verimliliğini, organizasyonun politika ve planlarına uygun olarak faaliyetlerin belirlenen amaçlara ulaşmasını yönlendirmek için incelemek ve değerlendirmek suretiyle organizasyona değer katar (Eşkazan, 2002: 24).

İç denetim organizasyona, risklerin yönetilmesinde, kontrolünde ve kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin gerçekleştirilmesine yardımcı olur (Elitaş, 2003: 35).

#### 5. İç Denetimin Risk Esaslı Yapılması Ne Demektir?

Risk esaslı denetimde amaç, denetim kaynaklarının riskin etki ve olasılık bileşiminin en yüksek olduğu alanlara yoğunlaşmasıdır.

Risk esaslı denetim;

- Denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı,
- Denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu,
- Denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu

varsayımlarına dayanır.

Risk esaslı iç denetim, denetimin organizasyonun karşı karşıya olduğu riskler esas alınarak hazırlanan risk odaklı iç denetim plan ve programı çerçevesinde yapılmasıdır.

Yönetim tarafından tanımlanan riskler, iç denetim birimince kapsamlı bir risk analizine tabi tutulur. Bu analiz sonucunda riskler, oran ve önem dereceleri belirlenerek sıralanır. İç denetim birimince; kurumun hedefleri, faaliyetleri ve varlıklarını etkileyebilecek önemli risklere ilişkin olarak yapılan analiz sonucunda, en yüksek risk içeren alan ve konulardan başlanarak iç denetim planı ve uygulamaya ilişkin programlar hazırlanır.

Yeni birim ve faaliyetler, yeniden yapılandırma projeleri, örgüt yapısı ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler, yüksek risk içerebileceğinden, denetim programına öncelikle alınır.

Programların hazırlanmasında; üst yönetimin riskli gördüğü ve öncelik verilmesini istediği hususlar da dikkate alınmalıdır.

Denetim sonuçlarına göre mevcut riskler yıl sonlarında yeniden gözden geçirilmelidir.

#### 6. İç Denetimin Yetkisi Ne Olmalıdır?

İç denetim, iç denetçilerin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve görevinin gereğini yapmasını destekleyecek yetkilere sahip olmalı, bu yetkiler üst yönetimin de onayladığı bir Yönergeye bağlanmak suretiyle tanımlanmalı ve kayda alınmalıdır.

İç denetçi, gerek risk değerlemesi yaparken gerekse denetim kaynağını kullanırken ve nihayetinde denetim faaliyetini icra ederken yolsuzluk ihtimallerini hesaba katmalı, yani muhtemel yolsuzlukları ölçülecek bir risk olarak görmeli ve denetim planına dahil etmeli ve yolsuzluk emarelerine rastladığında durumu başta

üst yönetim ve varsa denetim komitesine gerektiğinde ise doğrudan ilgili kazai mercilere intikal ettirmelidir.

### **7. İç Denetim Raporunu Kime Sunmalıdır?**

İç kontrol sisteminin sahibi üst yönetim olduğuna göre, kurduğu sistemin testinin sonuçlarını görmek isteyecek makam da yine üst yönetim olacaktır. Denetim raporu, bilgisi için üst yönetime, gereğinin yapıp yapılmadığını gözetmek için varsa denetim komitesine sunulur, üst yönetim tarafından da raporda belirtilen hususların değerlendirilmesi için ilgili denetlenen birimlere iletilir.

### **8. İç Denetçinin Nitelikleri Neler Olmalıdır?**

İç denetim olağanüstü çalışmayı değil, dikkatli ve uzmanca çalışmayı tavsiye eder (Elitaş, 2003: 33).

İç denetçi “mesleki yeterliliğe” sahip olmalıdır. İç denetçi karşılaşacağı çoğu olaya bilgiyi uygulama veya teknik araştırma ve yardıma başvurmaksızın bilgiyi işleme yeteneğine sahip olmalıdır. İç denetçi faaliyetlerden ziyade kontrolde uzman olmalıdır.

İç denetçi “iletişim becerisine” sahip olmalıdır. İç denetçi, denetlenen kişilerle yeterli düzeyde ilişki kurma ve denetim amaçlarını, değerlendirme sonuçlarını, tavsiyelerini denetlenenlere açıkça ve etkin bir şekilde yazılı veya sözlü olarak iletme becerisine sahip olmalıdır (Elitaş, 2003: 32).

İç denetçi denetim çalışmalarını yürütürken mesleğin gerektirdiği “dikkat ve özeni” göstermelidir.

İç denetçi “bağımsız” olmalıdır. İç denetçi, çalışmalarını hiç kimsenin etkisinde kalmadan yürütebildiğinde bağımsızdır.

İç denetçi “tarafsız” olmalıdır. Tarafsızlık iç denetçinin çalışmalarında dürüst olmasını gerektirir. İç denetçi, tarafsız mesleki yargıya varma gücünü bulamayacağı görevlerde yer almamalıdır.

## **B. KAMUDA İÇ DENETİM FAALİYETİ**

Ülkemizde son yıllarda yaşanan önemli değişimlerden biri de kamu mali yönetim sisteminde gerçekleşmiştir. Bu kapsamda, 1927 yılından bu yana uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yürürlükten kaldırılarak, 24.12.2003 tarihinde yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe konulmasıdır.

5018 sayılı Kanunla mali yönetim ve kontrol sistemimiz uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu olarak yeniden yapılandırılmıştır.

Yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizde, orta vadeli harcama sistemi, çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim, kaynakların kullanımında iyi mali yönetim ilkeleri, mali saydamlık, hesap verebilirlik kamuda tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş ve muhasebe birliğinin sağlanması gibi çağdaş mali yönetim anlayışının temel unsurlarına yer verilmiştir.

Yeni sistemin en önemli unsurlarından birisi de kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı konusunda güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan iç denetim faaliyetinin mali yönetim ve kontrol sistemimize dahil edilmesidir.

İç denetim sisteminin başarıyla uygulanması halinde; 5018 sayılı Kanunla getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin hayata geçirilmesi, üst yöneticilere güvence

verilmesi, kurum faaliyetlerine değer katılması, kamuoyu ve ilgililere güvenilir bilgi aktarılmasına katkı sağlanması, uluslararası standartlara uyum sağlanması ve kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasına olanak sağlanması beklenmektedir.

Yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak kurulan kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizde idarelerin görev, yetki ve sorumlulukları arttırılmış, iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına, iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi ise İç Denetim Koordinasyon Kuruluna (İDKK) verilmiş bulunmaktadır.

Merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında, standart ve yöntemleri belirlemek, gerekli düzenlemeleri yapmak, koordinasyonu sağlamak, rehberlik ve eğitim hizmeti vermek görevleri yürütülmekte olup, kamu idarelerine ve üst yöneticilere mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması konusunda gerekli her türlü katkı sağlanmaktadır.

Merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında, İDKK iç denetim alanında özetle aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmiştir:

- İç denetim Yönetmelikleri yayımlanmıştır:
  - 2005 yılı Ekim ayında İDKK Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
  - Yine 2005 yılı Ekim ayında İç Denetçi Adaylarının Seçimi, Eğitimi ve Sertifikasyonu Hakkında Yönetmelik
  - 2006 Temmuz ayında İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- 2006 yılı Ağustos ayında iç denetçilere yapılacak “ek ödeme” için Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır.
- 2006 yılı Ağustos ayında 190 sayılı KHK kapsamındaki idarelerde iç denetçi “kadrolarının” ihdası için Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır.
- 2006 yılı Ekim ayında mahalli idarelerde iç denetçi “kadrolarının” ihdası için Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır.
- 2006 yılı Eylül ve Aralık aylarında İç Denetçi Atama Usulü Hakkında iki adet Tebliğ yayımlanmıştır.
- 2005 ve 2006 yıllarında mali yönetim ve kontrol sistemimizin uluslararası standartlar ve AB normlarıyla uyumlaştırılması için Türk ve Fransız Maliye Bakanlıkları arasında bir Eşleştirme Projesi gerçekleştirilmiştir.
- Söz konusu Eşleştirme Projesi kapsamında 15 yararlanıcı idareye (250 katılımcı) birincil ve ikincil (ileri) düzey eğitim verilmiştir
- Eşleştirme Projesi kapsamında Pilot iç denetimler yapılmıştır.
- 2006 yılı Ocak ayında iç denetim için “Bilgisayar Destekli Denetim Araç ve Teknikleri” (CAAT) yazılımı ihale edilmiştir, çalışmalar tamamlanmak üzeredir.
- Ayrıca iç denetçilerin başucu kitapları sayılabilecek olan;
  - Üst yönetici rehberi,
  - Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları,
  - Kamu iç denetim standartları
  - Kamu iç denetim birimi yönergesi,
 yayımlanmış,

- İç denetçilerin ortak çalışma usulü hakkında rehber,
- İç denetim rehberi,
- İç denetim plan-programı hazırlama rehberi,
- İç denetim raporlama standartları,
- Risk değerlendirme rehberi,
- İç denetim kalite güvence rehberi,
- İç denetçiler için IT denetimi rehberi

taslakları ise hazırlanmış olup en kısa sürede yayımlanması planlanmaktadır.

- İç denetçi eğitim programı hazırlanmış ve atanmış ilk iç denetçilere uygulanmaya başlanmıştır.

5018 sayılı Kanunun geçici 5 inci maddesi kapsamında 2007 yılı başından bu yana, 57 kamu idaresinde 209 iç denetçi ataması yapılmıştır.

## II. AB'NİN MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA HAKKINDAKİ GÖRÜŞÜ

Avrupa Birliği ile 3 Ekim 2005 tarihinde başlatılan müzakereler çerçevesinde üzerinde çalışılan konulardan biri de 32 nci Fasıll olarak bilinen “Mali Kontrol”dür.

Bu fasıl yönetsel hesap verebilirliğin sağlanması, etkin bir mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması, bağımsız bir iç denetimin tesisi, mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma birimi/birimlerinin oluşturulması bölümlerinden oluşan Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) sisteminin kurulması başta olmak üzere, dış denetim, AB mali çıkarlarının korunması ve Euro'nun sahteciliğinin önlenmesi başlıklarını kapsamaktadır.

Kamu iç mali kontrol sisteminin sağlıklı kuruluş işletilmesinin güvencesini, gereği gibi kuruluş yönetilen Merkezi Uyumlaştırma Birimleri oluşturmaktadır. Merkezi uyumlaştırma birimi, uluslararası kabul görmüş standartlar ve en iyi uygulamalar temelinde iç kontrol ve iç denetim yöntemlerinin geliştirilmesi ve teşvik edilmesinden ve de yönetsel hesap verebilirlik, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarındaki yeni mevzuatın ve en iyi uygulama örneklerinin tüm kamu yönetiminde uygulanması ve koordinasyonundan sorumlu merkezi bir kamu kurumudur (Coşkun, 2006: 51)

Bu çalışmada münhasıran iç denetimle ilgili merkezi uyumlaştırma yapısı ve fonksiyonu üzerinde durulacaktır. Merkezi uyumlaştırma birimlerinin yapısı ve fonksiyonları konusunda AB'nin görüş ve önerileri 2006 yılı sonlarında AB'nin resmi internet sitesinde<sup>§</sup> yayınlanan ve kitapçık halinde de bastırılıp dağıtılan “Welcome to the world of PIFC” isimli çalışmada yer almaktadır.

### A. MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA BİRİMİ HAKKINDA AB MEVZUATI

32 nci fasıl kapsamında olan AB mali çıkarlarının korunması ve yolsuzluklarla mücadele alanında belirli bir (hard) AB mevzuatı (Acquis Communautaire) mevcutken, kamu iç mali kontrolü ve dış denetim alanında böyle bir mevzuat bulunmamakta, aday ülkelerden uluslararası standartlar ve AB en iyi uygulamaları doğrultusunda (soft mevzuat) kendilerine en çok uyacak yapı ve fonksiyonları belirlemeleri ve bunları AB yetkilileriyle müzakere etmeleri istenmektedir.

---

<sup>§</sup> <http://ec.europa.eu/budget/index.htm>

## **B. MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA BİRİMİNİN KURULMASI**

### **1) Tek Çatı-İkili Yapı**

Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim için tek bir merkezi uyumlaştırma biriminin mi kurulması gerektiği yoksa bunlar için ayrı yapılar mı oluşturulması gerektiğinin net bir cevabı bulunmamaktadır. Tek çatının koordinasyon kolaylığı sağlaması, ikili yapının ise uzmanlaşmayı mümkün kılması gibi temel avantajları bulunmaktadır. Bu nedenle başlangıçta tek çatının oluşturulması, ancak uzun vadede ikili yapıya geçilmesi tavsiye edilmektedir.

### **2) Bağlı Olacağı Kurum**

Üye ve aday ülke uygulamalarına bakıldığında, bu ülkelerin tamamına yakınında (Malta ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimi hariç) merkezi uyumlaştırma birimlerinin Maliye Bakanlıkları bünyesinde oluşturulduğu göze çarpmaktadır. AB Komisyonunun görüşü de bu yapının Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulması yönündedir (DG Budget 2006: 2).

### **3) Bağlı Olacağı Birim**

Merkezi uyumlaştırma birimi yönetim, kontrol ve iç denetim sistemleri hakkında bilgisi ile kendini kanıtlamış bir kişinin liderliğinde kurulmalıdır. Birim teşkilat yapısında, doğrudan en üst yöneticiye rapor verecek şekilde konumlandırılmalıdır. Birime fonksiyonlarını icra etmek için yeterli idari kapasite sağlanmalıdır.

## **C. MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA BİRİMİNİN FONKSİYONLARI**

Merkezi uyumlaştırma birimi ilk kuruluş yıllarında ve daha sonra sırasıyla aşağıdaki fonksiyonları icra etmelidir:

### **1) Mevcut Sistemin Değerlendirilmesi**

Merkezi uyumlaştırma birimi ilk iş olarak kamu iç mali kontrol sisteminde mevcut uygulamaların eksikliklerini gerek ülke içindeki konuyla ilgili kurum ve uzmanları bir araya getirmek gerekse uluslararası kuruluşlarla (örneğin SIGMA) işbirliği yapmak suretiyle tespit etmelidir.

Daha sonra Birim, iç denetim için gerekli mevzuatı tespit etmeli ve bunları hazırlamak için ilgili uzmanları bir araya getirmelidir. Bu mevzuat kanunlar gibi birincil düzey mevzuat, yönetmelik-tüzük gibi ikincil düzey mevzuat ve tebliğ-genelge-denetim standartları-etik kurallar gibi üçüncül düzey mevzuatı içermelidir.

### **2) İzleme ve Uygunluk Denetimi**

İç denetimin kurulmasından sonra Birimin kurulum fonksiyonu geliştirme ve izleme fonksiyonuna dönüşmelidir. Bu kapsamda Birim, iç denetim personelini periyodik olarak sürekli bir şekilde eğitecek programlar geliştirmeli, iç denetçi ile iç denetim birimi ve iç denetim birimi ile üst yönetim ve denetlenenler arasındaki çıkar çatışmalarını önlemek için çalışmalar yapmalı, iç denetim alanındaki en iyi uygulama örneklerini tespit edip yaygınlaştırmalı, iç denetim birimlerini kalite güvence ve geliştirme programları çerçevesinde değerlendirmelere tabi tutmalı ve sistemin sürekli geliştirilmesine olanak sağlayacak şekilde iç denetim birimleri ve diğer ilgili kurumlar (örneğin Sayıştay) arasında internet veya periyodik bir dergi yayımlanması aracılığıyla interaktif bir bağlantı (networking) kuralmalıdır.

### III. AB'YE ÜYE VE ADAY BAZI ÜLKELERDE MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA YAPILARI

Çalışmanın bu kısmında, AB'ye üye ve aday bazı ülkelerdeki merkezi uyumlaştırma yapı ve fonksiyonlarının analizi yapılacaktır. Veriler genel olarak en son 2004 yılında yayımlanan ve Avrupa Birliği resmi internet sitesinde\*\* mevcut bulunan “compendium”dan alınmış, ilgili ülkelerin internet sitelerinde mevcut bilgiler ölçüsünde de güncellenmiştir.

#### A. BULGARİSTAN

2001 yılı başında hem mali yönetim ve kontrol hem teftiş hem de iç denetim faaliyetlerini uyumlaştırmak üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyetlerini bağımsız olarak yürüten merkezi bir “Kamu İç Mali Kontrol Ajansı” kurulmuştur.

Ajans, 27 Ekim 2000 tarihinde kabul edilen Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) Kanununa ilişkin 390 sayılı Başkanlık Kararnamesine istinaden faaliyetini sürdürmektedir. Maliye Bakanlığı ile irtibat doğrudan Ajans yöneticisi ve Ajanstan sorumlu olan Maliye Bakanı yardımcısı vasıtasıyla sağlanmaktadır.

Ajans, 7 Merkez Teşkilatı ve bu teşkilatta yer alan 13 Daire (Şube) ve 28 Bölge Müdürlüğünden müteşekkil olup buralarda toplam 1275 kişi çalışmaktadır. Ajansın başında Başbakanın onayı alınarak Maliye Bakanınca dört yıllığına atanan bir yönetici yer almaktadır. Ayrıca bir yönetici yardımcısı ve bir genel sekreter istihdam edilmektedir. Ajans aşağıdaki birimlerden oluşmaktadır:

- Uzmanlık Birimleri
  - Denetim Faaliyetlerinin Uyumlaştırılması ve Metodolojisi Müdürlüğü
  - Kontrol Faaliyetlerinin Organizasyonu ve Koordinasyonu Müdürlüğü
  - Avrupa Birliği Fonlarının Denetimi ve Sertifikasyonu Müdürlüğü
  - Kontrol Faaliyetleri ve Kanunların Yasal Desteği Müdürlüğü
  - Avrupa Bütünleşmesi ve Uluslararası İşbirliği Müdürlüğü
- Genel Birimler
  - İnsan Kaynakları, Mali ve İdari İşler Müdürlüğü
  - Bilgi Teknolojileri ve İletişim Müdürlüğü

Bu ajans, kamu mali yönetim ve kontrolü, teftiş ve iç denetime ilişkin rehberlerin hazırlanması ile kamu iç mali kontrolünde merkezi uyumlaştırma fonksiyonunun yürütülmesi görev ve yetkilerine sahiptir.

Ajansa ilaveten 4 Temmuz 2002 yılında Bakanlar Kurulu Kararıyla, başkanlığını Maliye Bakanının yaptığı ve üyelerini bakanlar, Sayıştay Başkanı ve Ajans yöneticisinin oluşturduğu bir KİMK Konseyi kurulmuştur.

Konsey, KİMK stratejisinin oluşturulması, KİMK politika belgesinin güncellenmesi, faaliyet planlarının uygun görülmesi ile icracı birimlerin gözetim ve koordinasyonu görev ve yetkilerini haizdir.

#### B. GÜNEY KIBRIS RUM KESİMİ

Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim için ayrı ayrı olmak üzere iki merkezi uyumlaştırma birimi kurulmuştur. İç denetimden Bakanlar Kurulu Kararıyla 6 yıl için atanan İç Denetim Komisyoneri, mali yönetim ve kontrolden ise Maliye

\*\* <http://forum.europa.eu.int>

Bakanlığına bağlı Hazine biriminin altında kurulan Muhasebe ve Mali Hizmetler Genel Müdürlüğü sorumludur.

25 Temmuz 2003 tarihli İç Denetim Kanunuyla merkezi düzeyde bağımsız bir birim olarak oluşturulan İç Denetim Hizmetleri Birimi ülke çapında denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve bu birimin başında olan Komisyonere de bu denetimlerin koordinasyonunun sağlanması görev ve yetkisine sahiptir. Komisyonere denetim sonuçları hakkında İç Denetim Kurulu'na rapor vermektedir.

Komisyonere ilaveten, 2 Şubat 2002 tarihli Bakanlar Kurulu Kararıyla Komisyonere aldıkları raporlara istinaden Bakanlar Kuruluna iç denetim hakkında görüş ve politika önerileri sunmak amacıyla bağımsız bir İç Denetim Kurulu kurulmuştur.

Kurul, Maliye Bakanı başkanlığında, diğer iki bakan ile Devlet Genel Saymanı ve üç yıllığına seçilen bir özel sektör temsilcisinden oluşmaktadır. Kurulun sekreteryaya hizmetleri Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır.

Kurul iç denetim hizmetlerinin bağımsızlığını sağlamak, iç denetim uygulama sonuçlarını takip etmek ve Bakanlar Kuruluna konuya ilişkin bilgi vermek, iç denetimin kalitesini izleyip değerlendirerek alınması gereken tedbirleri belirlemek, yıllık denetim ve stratejik planını kabul etmek, yıllık denetim raporunu onaylamak görev ve yetkilerini haizdir.

### C. ÇEK CUMHURİYETİ

2003 yılı Temmuz ayında çıkarılan 320/2001 sayılı Kanunla hem mali yönetim ve kontrol hem de iç denetim merkezi uyumlaştırma fonksiyonlarının Maliye Bakanlığına bağlı 17 nolu Genel Müdürlük eliyle yürütülmesi kararlaştırılmıştır.

Söz konusu yasada anılan Genel Müdürlüğün iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görev ve yetkileri açıkça belirlenmemiştir.

Diğer taraftan Avrupa Birliği yetkili makamlarınca, bu Genel Müdürlüğün halen asli mali kontrol faaliyetleri ile yakından ilişkili olması ve tüm Bakanlıklar ve bütçe merkezleri üzerinde mali yönetim ve kontrol alanında çok güçlü bir liderliğe sahip olmamasından dolayı bu departmanın bağımsızlığının daha fazla teminat altına alınmasına ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir.

Bu Genel Müdürlüğün yanı sıra herhangi bir iç denetim kurulu veya komitesi bulunmamaktadır.

### D. ESTONYA

18 Ekim 2000 tarih ve 329 nolu Tüzükle hem mali yönetim ve kontrol hem de iç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere Maliye Bakanlığına bağlı 21 personelle çalışan bir Mali Kontrol Dairesi kurulmuştur. Ülkede Başbakanlık teşkilatı bulunmamaktadır.

Daire mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin rehberleri hazırlamak ve yöntemleri belirlemek görev ve yetkilerine sahiptir.

Daireye ilaveten, 23 Şubat 2004 tarihli Maliye Bakanlığı Direktifiyle Maliye Bakanlığı bünyesinde bir İç Denetim Kurulu kurulmuştur.

Kurul iç denetime ilişkin genel politikaların oluşturulması ve eşgüdümüyle yetkili ve sorumludur.

## E. MACARİSTAN

1992 tarih ve 38 sayılı Kanunun verdiği yetkiye istinaden, 15 Mayıs 2000 tarihinde hem mali yönetim ve kontrol hem de iç denetim merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yürütmek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde bir Kamu İç Mali Kontrol Geliştirme Dairesi kurulmuştur.

Bu daire uluslararası en iyi uygulamalar ışığında kontrol ve denetim metodolojileri geliştirmek, eğitim programları hazırlamak ve kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin uyumlaştırma ve koordinasyon görevlerini yerine getirmekle yetkili ve sorumludur.

Bu daireye ilaveten 2004 yılında bakanlıklar-üstü bir İç Denetim Kurulu kurulmuştur. Dört adet alt komiteden oluşan Kurula Maliye Bakanı başkanlık etmektedir.

Kurul iç denetim sisteminin bağımsızlığını sağlamak ve iç denetim uygulamalarını izleyip sonuçlarını Maliye Bakanlığına raporlamakla görevlidir.

## F. LETONYA

İç denetimde merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yürütmek üzere, 1998 tarih ve 342 sayılı Kanunla (daha sonra bu yasa 4 Aralık 2002 tarihinde İç Denetim Kanunu olarak değiştirilmiştir) Maliye Bakanlığına bağlı bir İç Denetim Dairesi kurulmuştur. Daireye bir yönetici başkanlık etmekte olup şu anki çalışan sayısı 15'tir.

Bu birim sadece iç denetime ilişkin olmak üzere uyumlaştırma ile metodoloji geliştirme ve rehberlerinin hazırlanmasıyla görevli ve yetkilidir.

Daireye ilaveten 10 Haziran 2003 tarih ve 305 sayılı Tüzükle yalnızca danışma niteliğini haiz bağımsız bir İç Denetim Konseyi kurulmuş olup, Konseyin sekreteryaya hizmetleri Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır. Konsey, 5 yıllığına atanan 5 üyeden oluşmaktadır. Kamudan, bilim ve eğitim kuruluşlarından olduğu kadar iç denetim konusunda bilgi ve tecrübeye sahip iş dünyasından da temsilciler Konsey üyesi olabilmektedir.

Konsey, iç denetim yöntemlerinin geliştirilmesi ve uygulamasının desteklenmesini amaçlayan ve yetkili olduğu konularda tavsiyeler sunan danışma nitelikli bir kamu kuruluşudur. Konseyin görevleri şunlardır:

- Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen ve Konseye sunulan iç denetim metodoloji ve tavsiyelerine ilişkin yazılı görüş bildirmek,
- Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen ve Konseye sunulan, Bakanlık ve kurumlardaki yıllık iç denetim faaliyet raporu taslağına ilişkin görüş bildirmek,
- Yılda en az bir kez, kamu idaresinin iç denetiminin geliştirilmesine yönelik düşünce üretmek ve iç denetim sisteminin geliştirilmesi için gerekli faaliyetler hakkında Maliye Bakanlığı'na tavsiye sunmak,
- Bakanlıklar tarafından sunulan yıllık özet raporları her yıl gözden geçirmek ve bunlara ilişkin önemli bulguları özetlemek ve raporlamak,
- Bakanlıklar ve kurumlar tarafından sunulan iç denetim çalışmalarının iyileştirilmesi veya geliştirilmesine ilişkin tavsiyeleri gözden geçirmek ve bu konularda Maliye Bakanlığına tavsiyeler sunmak,
- Yılda en az bir kez Bakanlık ve kurumlardaki iç denetim personelinin değişimini ve bunun nedenlerini incelemek ve tespit edilen yolsuzlukların

önlenmesine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'na ve Devlet Bakanlığına tavsiye sunmak;

- Yılda en az bir kez Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen emsal tarama (peer reviews) sonuçlarını gözden geçirmek ve bunu raporlarına dahil etmek.

### G. LİTVANYA

1 Ekim 2001 tarihinde hem mali yönetim ve kontrol hem de iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi görevlerini yürütmek üzere Maliye Bakanlığına bağlı bir Mali Kontrol Metodoloji Dairesi kurulmuştur.

Daire, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim konularında metodoloji geliştirmek, rehberlik sağlamak ve uyumlaştırma ile görevli ve yetkilidir.

Daireye ilaveten 2001 yılında 233 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla münhasıran iç denetimle ilgili idareler-arası bir Daimi Komisyon kurulmuştur.

Komisyon, iç denetim sisteminin koordinasyonunu ve gelişimini sağlamak, iç denetim birimlerinin kuruluşu ve bunların işleyişi konusunda Maliye Bakanlığına tavsiyelerde bulunmak, yöntemlere ilişkin konularda rehberlik sağlamak ve kamu tüzel kişilerinin iç denetim sistemleri ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan yıllık rapor taslağına görüş vermek gibi görevleri yerine getirmektedir.

### H. MALTA

İç denetim merkezi uyumlaştırma görevi, Haziran 2000 tarihinde kurulan ve Başbakanlığa karşı sorumlu olan bağımsız bir “İç Denetim ve Soruşturmalar Genel Müdürlüğü”nce yürütülmektedir.

Genel Müdürlük, tüm kamu sektöründe iç denetimi yürütmekte, mali soruşturmalar üstlenmekte ve mali yönetim ve kontrol sistemlerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığına tavsiye ve görüşlerini sunmaktadır.

Genel Müdürlüğe ilaveten, 25 Temmuz 2003 tarihli yasaya istinaden, belli bir süre için (Başbakanca karar verilen) Başbakan tarafından atanan bir İç Denetim ve Soruşturmalar Kurulu bulunmaktadır.

Kurul doğrudan Başbakana karşı sorumlu olup Malta'da kamu iç mali kontrol sisteminin izlenmesinden, İç Denetim ve Soruşturmalar Genel Müdürlüğü genel müdür veya çalışanlarının fonksiyonel bağımsızlıklarının güvence altına alınmasından, kamu iç denetiminin düzgün işlemesine yönelik politika, usul ve yöntemlerin belirlenmesinden sorumludur.

### I. POLONYA

2002 yılında hem mali yönetim ve kontrol hem de iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere, Maliye Bakanlığına bağlı olarak bir Mali Kontrol ve İç Denetim Koordinasyon Dairesi kurulmuştur.

Daire, mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin yöntemlerin belirlenmesi ve rehberlerin hazırlanmasından sorumludur.

Daireye ilaveten herhangi bir iç denetim kurulu ya da komitesi bulunmamaktadır.

### J. ROMANYA

31 Mart 2003 tarihinde iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu

yürütmek üzere Maliye Bakanlığına bağlı bir İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulmuştur. Birim başkanı Maliye Bakanı tarafından beş yıl için atanmaktadır.

Birim, kamu idarelerinde iç denetimin uyumlaştırılması, rehberlik sağlanması ve bu alandaki sonuçların Maliye Bakanına raporlanması görev ve yetkilerine sahiptir. İç denetim birimlerinin başkanlarının atanması ve görevden alınmasında da bu birimin görüşü alınır, bu şekilde birim iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını da korumaktadır.

Birime ilaveten, 2003 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinde daha ziyade danışma organı olarak faaliyet gösteren bakanlıklar-arası bir Kamu İç Denetim Komitesi kurulmuştur. Komiteye sekreteryaya hizmeti Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır. Birim genel müdürü dışındaki Komite üyeleri Bakanlar Kurulunca atanmaktadır. Komite üyeleri şunlardan oluşmaktadır:

- Romanya Mali Denetçiler Odası Başkanı,
- Üniversitelerden iç denetim alanında uzmanlaşmış 2 profesör,
- Özellikle devlet muhasebesi, hukuk ve bilgi teknolojileri gibi diğer alanlarda yüksek niteliklere sahip 4 uzman,
- İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin Genel Müdürü,
- Özellikle devlet muhasebesi, hukuk ve bilgi sistemleri gibi diğer alanlardan 3 uzman.

Komite, iç denetim stratejisini belirlemek ve kamu sektöründe iç denetim faaliyetini geliştirmek üzere İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimine danışmanlık hizmeti sağlamaktadır.

## **K. SLOVAKYA**

15 Ekim 2001 yılında hem mali yönetim ve kontrol hem de iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere, Maliye Bakanlığına bağlı olarak bir Mali Kontrol ve İç Denetim Metodolojisi Birimi kurulmuştur.

Merkezi uyumlaştırma biriminin, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında metodolojilerin geliştirilmesi, rehberlerin hazırlanması ve uyumlaştırılması, eğitim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, kalite güvence, izleme, mali kontroller ve iç denetim sonuçları hakkında yıllık raporların hazırlanması gibi yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır.

Birime ilaveten herhangi bir iç denetim kurulu veya komitesi bulunmamaktadır.

## **L. SLOVENYA**

15 Ekim 1999 tarihinde hem mali yönetim ve kontrol hem de iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere, Maliye Bakanlığına bağlı olarak bir Bütçe Denetim Servisi kurulmuştur. Daha sonra statü ve bütçe açısından bağımsızlığını artırmak için servis, 1 Ocak 2004 tarihinde Slovenya Cumhuriyeti Bütçe Gözetim Ofisine dönüştürülmüş ve Maliye Bakanlığına bağlı olmaktan çıkarılıp yine Maliye Bakanlığı içinde ancak "özerk idare" olarak yapılandırılmıştır.

Ofis, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında metodolojileri belirlemek, rehberlik ve uyumlaştırmayı sağlamak, eğitim faaliyetlerini yürütmek, kalite güvence sistemini oluşturmak, izleme ve yıllık rapor hazırlamak yetki ve görevlerini haizdir.

Ofise ilaveten herhangi bir iç denetim kurulu veya komitesi bulunmamaktadır.

### M. HIRVATİSTAN

2003 yılında hem mali yönetim ve kontrol hem de iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere, Maliye Bakanlığına bağlı olarak bir Merkezi Uyumlaştırma Birimi kurulmuştur. Ancak bu birimin başkanı aynı zamanda İç Denetim ve Bütçe Uygulaması Biriminin de yöneticisidir.

Birimin gerek Maliye Bakanlığı içindeki birimlerle gerekse diğer bakanlıklardaki uygulamacı birimlerle gerekli bağlantısı henüz tam olarak kurulamamıştır. Ayrıca birimin merkezi uyumlaştırma alanındaki görev ve yetkileri de mevzuatlarında açıkça belirtilmemiştir.

Birime ilaveten herhangi bir iç denetim kurulu veya komitesi bulunmamaktadır.

### N. TÜRKİYE

İç denetim alanında daimi bir merkezi uyumlaştırma birimi henüz kurulmamıştır. Ancak bu fonksiyon halihazırda İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yürütülmektedir.

2004 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinde bağımsız ve bakanlıklar-arası bir İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. Kurul, biri Başbakanın, biri DPT Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanan yedi üyeden oluşmaktadır. Kurulunun sekreteryaya hizmetleri Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır.

Kurul aşağıdaki görev ve yetkilere sahiptir:

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

#### **IV. SONUÇ**

Dünyada yaygın uygulama alanı bulan iç denetim, 5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetim ve kontrol sistemimize dahil edilmiştir. Daha sonra iç denetimin faaliyete geçmesi için gerekli olan hukuki alt yapı tamamlanmış ve bugün itibariyle 57 kamu idaresinde 209 iç denetçinin ataması yapılmıştır.

İç denetim Avrupa Birliği Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD, Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemidir.

İç denetimin gerekliliği ve uygulama esasları bir kere kabul edildikten sonra, çok sayıda iç denetçi istihdam eden veya çok sayıda iç denetim birimine sahip olan büyük ölçekli organizasyonlarda ve kamuda bu faaliyetin nasıl uyumlaştırılacağı sorunu gündeme gelmektedir.

AB'ye üye ve aday bazı ülke uygulamaları incelendiğinde, AB Komisyonunun da tavsiyeleri doğrultusunda bu ülkelerin tamamına yakınında Maliye Bakanlıkları bünyesinde sürekli ve icrai nitelikte ya mali yönetim ve kontrolle iç denetim için tek bir merkezi uyumlaştırma birimi (tek çatı) ya da her ikisi için iki ayrı (ikili yapı) merkezi uyumlaştırma birimleri kurulduğu, bazı ülkelerde ise bu birimlere ilaveten ülke genelinde iç denetim politikasını belirlemek üzere genelde bağımsız veya bakanlıklar-arası bir iç denetim kurulu ihdas edildiği görülmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

Coşkun, İ. (2006), "KİMK Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin Rolü", Yaklaşım, Sayı 165, 50-53

DG Budget European Commission (2006), "Report On A Fact Finding Mission To Turkey, October 30-31"

Elitaş, C. (2003), "Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi", İç Denetim Dergisi, Yaz, 34-42.

Elitaş, C. (2003), "Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi", İç Denetim Dergisi, Yaz, 32-33

Eşkazan, A. R. (2002), "Sektör Reel Ya İç Denetim?", İç Denetim Dergisi, Yaz, 24-25.

Eşkazan, A. R. (2003), "İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler", İç Denetim Dergisi, Kış, 32-33.

Fraser, J. ve Lindsay, H. 2927 "20 Questions Directors Should Ask About Internal Audit", Working Paper, <http://www.theiia.org/download.cfm?file=>

Kayim, A. (2006), "AB Komisyonu İç Kontrol Standartları", İç Denetim Dergisi, Yaz, 28-32.

EK-1 AB'ye ÜYE VE ADAY BAZI ÜLKELERDEKİ MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA UYGULAMALARINA İLİŞKİN TABLO

<i>Ülke</i>	<i>Merkezi Uyumlaştırma Yapısı</i>	<i>Bağlı Olduğu Birim</i>	<i>Görevleri</i>	<i>Ayrıca Bir Kurul Kurulup Kurulmadığı</i>	<i>Görevleri</i>
<b>Bulgaristan</b>	Mali yönetim ve kontrol, tefiş ve iç denetim için tek bir <b>Ajans</b> (2001) 7 Merkez Teşkilatı ve bu teşkilatta 13 Daire (Şube) ve 28 Bölgesel Müdürlükten müteşekkil olup bu birimlerde toplam çalışan sayısı 1275'tir. Ajansın başında Bakanın onayı alınarak Maliye Bakanınca 4 yıllığına atanan bir yönetici yer almaktadır	<b>Maliye Bakanlığı (ilişkili kurum)</b> Maliye Bakanlığı ile iribat doğrudan Ajans yöneticisi ve Ajansın sorumlu olan Maliye Bakanı yardımcısı vasıtasıyla sağlanmaktadır	*Kamu mali yönetim ve kontrolü, tefiş ve iç denetime ilişkin rehberleri hazırlamak *Kamu iç mali kontrollünde merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yürütmek	Mali yönetim ve kontrol, tefiş ve iç denetime için tek bir <b>bağımsız Konsey</b> (2002) (Maliye Bakanının başkanlığında, Sayıştay başkanı, Ajans yöneticisi ve Bakanlar)	*KİMK stratejisini oluşturmak *KİMK politika belgesini güncellemek *Faaliyet planlarını uygun görmek *İrerci birimlerin gözetim ve koordinasyonunu sağlamak
<b>Güney Kıbrıs Kesimi</b>	İç denetim için Bakanlar Kurulu Kararıyla 6 yıl için atanan ve denetimi gerçekleştiren İç Denetim Hizmetleri Biriminin başkanı olan bir <b>Komisyoner</b> (2003)	<b>Bağımsız, ancak İç Denetim Kuruluna rapor verir</b>	*İç denetimi gerçekleştirmek *Koordinasyonu sağlamak	<b>Bağımsız bir İç Denetim Kurulu</b> (2002) (Maliye Bakanının başkanlığında, diğer iki bakan ile Devlet Genel Saymanı ve üç yıllığına seçilen bir özel sektör temsilcisinden oluşmaktadır. Kurulun sekreteryası hizmetleri Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır)	*İç denetim hizmetlerinin bağımsızlığını sağlamak *İç denetim uygulama sonuçlarını takip etmek ve Bakanlar Kuruluna konuya ilişkin bilgi vermek *İç denetimin kalitesini izleyip değerlendirilerek alınması gereken tedbirleri belirlemek *Yıllık denetim ve stratejik planını kabul etmek *Yıllık denetim raporunu onaylamak
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	Mali yönetim ve kontrolle iç denetim için tek bir <b>17 nolu Genel Müdürlük</b> (2003)	<b>Maliye Bakanlığı</b>	Mevzuatında açıkça belirlenmemiştir	<b>Yoktur</b>	
<b>Estonya</b>	Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere tek bir <b>Mali Kontrol Dairesi</b> (2000)	<b>Maliye Bakanlığı</b>	*Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin rehberleri hazırlamak *Yöntemleri belirlemek *Uyumlaştırılmayı sağlamak	<b>Maliye Bakanlığı bünyesinde bir İç Denetim Kurulu</b> (2004)	*İç denetime ilişkin genel politikaları oluşturmak *Eğitimi sağlamak

<b>Macaristan</b>	Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim merkezi uyulaştırma görevini yürütmek üzere tek bir <b>KİMK Geliştirme Dairesi</b> (2000)	<b>Maliye Bakanlığı</b>	*Kontrol ve denetim metodolojileri geliştirmek *Eğitim programı hazırlamak *Uyulaştırma ve koordinasyon	<b>Bakanlıklar-arası bir İç Denetim Kurulu</b> (2004) (Maliye Bakanının başkanlığında 4 altı komiteden oluşmaktadır)	*İç denetim sisteminin bağımsızlığını sağlamak *İç denetim uygulamalarını izleyip sonuçlarını Maliye Bakanlığına raporlamak
<b>Letonya</b>	İç denetim merkezi uyulaştırma görevini yürütmek üzere bir <b>İç Denetim Dairesi</b> (1998)	<b>Maliye Bakanlığı</b>	*Uyulaştırmayı sağlamak *Metodoloji geliştirmek *Rehber hazırlamak	<b>Tamamen danışma nitelikli ve bağımsız bir İç Denetim Konseyi</b> (2003) (5 yıllığına atanan 5 üyeden oluşmakta olup sekreteryası hizmeti Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır)	*İç denetim yöntemlerini geliştirmek *Uyulamayı desteklemek *Tavsiyelerde bulunmak
<b>Litvanya</b>	Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim merkezi uyulaştırma görevini yürütmek üzere tek bir <b>Mali Kontrol Metodoloji Dairesi</b> (2001)	<b>Maliye Bakanlığı</b>	*Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında metodolojiler geliştirmek *Rehberlik sağlamak *Uyulaştırmayı sağlamak	<b>İdareler-arası bir Daimi Komisyon</b> (2001)	*İç denetim sisteminin koordinasyonunu ve gelişimini sağlamak *İç denetim biriminin kuruluşu ve bunların işleyiş konusunda Maliye Bakanlığına tavsiyelerde bulunmak *Rehberlik sağlamak Kamu tüzel kişilerinin iç denetim sistemleri ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan yıllık rapor taslağına görüş vermek
<b>Malta</b>	İç denetim ve sonuçlar için tek bir <b>İç Denetim ve Soruşturmalar Genel Müdürlüğü</b> (2001)	<b>Bağımsız, ancak Başbakanlığa karşı sorumludur</b>	*İç denetimi yürütmek *Mali soruşturmaları yürütmek *Mali yönetim ve kontrol sistemlerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığında tavsiye ve görüşlerini sunmak	Başbakan tarafından atanan ve doğrudan <b>Başbakan karşı sorumlu olan bir İç Denetim ve Soruşturmalar Kurulu</b> (2003)	*Kamu iç mali kontrol sistemini izlemek *İç Denetim ve Soruşturmalar Genel Müdürlüğü genel müdür veya çalışanlarının fonksiyonel bağımsızlığını güvence altına almak *Kamu iç denetiminin düzgün işlenmesine yönelik politika, usul ve yöntemleri belirlemek

<b>Polonya</b>	Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin tek bir <b>Mali Kontrol ve İç Denetim Koordinasyon Dairesi</b> (2002)	<b>Maliye Bakanlığı</b>	*Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin yöntemler belirlemek *Rehberler hazırlamak	<b>Yoktur</b>	
<b>Romanya</b>	İç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere bir <b>İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi</b> (2003)	<b>Maliye Bakanlığı</b>	*Kamu idarelerinde iç denetimi uyumlaştırılmak *Rehberlik sağlamak *Bu alandaki sonuçları Maliye Bakanına raporlamak *İç denetim birim başkanlarının atanması ve görevden alınmasında görüş vermek	<b>Maliye Bakanlığının bünyesinde</b> danışma organı olarak faaliyet gösteren <b>bakanlıklar-arası bir Kamu İç Denetim Komitesi</b> (2003)  (Komitenin sekreteryası hizmeti Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır)	*İç denetim stratejisini belirlemek ve kamu sektöründe iç denetim faaliyetini geliştirmek üzere İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimine danışmanlık hizmeti sağlamak
<b>Slovakya</b>	Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin tek bir <b>Mali Kontrol ve İç Denetim Metodolojisi Birimi</b> (2001)	<b>Maliye Bakanlığı</b>	*İç denetim ve mali yönetim ve kontrol sistemleri alanlarında metodolojiler geliştirmek *Rehberler hazırlamak ve uyumlaştırmak *Eğitim faaliyetlerini gerçekleştirmek *Kalite güvence, izleme, mali kontroller ve iç denetim sonuçları hakkında yıllık raporlar hazırlamak	<b>Yoktur</b>	
<b>Slovenya</b>	Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin tek bir <b>Bütçe Gözetim Ofisi</b> (1999)	<b>Maliye Bakanlığı (özerk idare)</b>	*Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında metodolojileri belirlemek *Rehberlik ve uyumlaştırmayı sağlamak *Eğitim faaliyetlerini yürütmek *Kalite güvence sistemini oluşturmak *İzleme ve yıllık rapor hazırlamak	<b>Yoktur</b>	
<b>Hrvatistan</b>	Mali yönetim ve kontrol ile iç denetime ilişkin tek bir <b>Merkezi Uyumlaştırma Birimi</b> (2003)	<b>Maliye Bakanlığı</b>	Birimin merkezi uyumlaştırma alanındaki görev ve yetkileri mevzuatlarında açıkça belirtilmemiştir	<b>Yoktur</b>	

<p><b>Türkiye</b></p>	<p>İç denetim alanında daimi bir merkezi uyumlaştırma birimi henüz kurulmamıştır. Ancak bu fonksiyon halihazırda İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yürütülmektedir.</p>		<p><b>Maliye Bakanlığı bünyesinde bağımsız ve bakanlıklar-arası bir İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2004)</b> (Kurul farklı bakanlıkları temsilen 7 üyeden oluşmakta ve sekreterya hizmeti Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır)</p>	<p>*Denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek. *Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek. *Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliği sağlamak. *Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak. *Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaparılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak. *Eğitim programlarını düzenlemek. *İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak. *İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendiren sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak. *İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belediyeleveleri için iç denetçi atama atamayaacağına karar vermek. *İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek. *Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.</p>
-----------------------	---	--	--	---