T.C.

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU

İÇ DENETİM BİRİMİ BAŞKANLIĞI

ARAŞTIRMA VE İNCELEME FAALİYETLERİ

Danışmanlık Raporu

İÇ DENETİMİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE ETKİSİ

İç Denetim Birimi Başkanlığı

İç Denetçi
Süreyya SÜZEN, 1750

Gözetim Sorumlusu
Suat AKSU, 1086

Rapor No: 2025/1750-1, 1086-3

Rapor Tarihi: 13.08.2025

İÇİNDEKİLER

RAPOR DAĞITIM LİSTESİ

Üst Yönetici	Prof. Dr. Erol ÖZVAR Yükseköğretim Kurulu Başkanı
İç Denetim Birimi Başkanlığı	Suat AKSU İç Denetim Birimi Başkanı
İlgili Merciler	İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Süreyya SÜZEN İç Denetçi	
Suat AKSU DGS / İç Denetim Birimi Başkanı	

GİRİŞ

"İç denetimin iç kontrol sistemlerine etkisi" konulu işbu Araştırma Raporunda konuyu geniş bir perspektifte ele almak için esas itibariyle;

- Literatür taraması yapılarak iç kontrol ve iç denetim kavramları tanımlanmış ve bu kavramların nasıl önem kazandığına değinilmiştir.
- İç Kontrol ve iç denetim ilişkisi ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.
- İç Kontrol ve iç denetim standartlarına değinilmiş ve bu alandaki ülkemizdeki ve AB'deki aktörlere değinilmiştir.
- Sayıştay 2023 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporundaki iç kontrol ve iç denetim tespitlerine yer verilmiştir.
- Avrupa Komisyonu 2024 Türkiye Raporunda iç kontrol ve iç denetim tespitlerine yer verilmiştir.
- OECD'nin yayımladığı "Anti-Corruption and Integrity Outlook 2024" Raporunda yer alan iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim konularını ilişkin tespit ve değerlendirmeler gösterilmiştir.

1. DÜNYADA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞI

1.1. Kavramların Tanımı

1.1.1. İç kontrol

Modern iş dünyasında iç kontrol hem özel sektör hem de kamu sektöründe dünyaca kabul edilmiş bir kavramdır. Bir kurumda tüm faaliyetler belirlenen amaca ulaşılması için tasarlanmış yönetim sistemi ve yönetimin içine yerleştirilmiş kontrol sistemi olarak iki yapıda gerçekleşmektedir. Kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için oluşturulmuş kurallar, yöntemler ve yapılardan oluşur. Bu kontroller faaliyetlerin sadece tek bir safhasıyla sınırlandırılmamış, kurumun tüm fonksiyonlarına ve yapılarına yayılmıştır. Dolayısıyla tüm faaliyetler iç kontrol kapsamında yer almaktadır. İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission-COSO) Raporu'na göre iç kontrol; "işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenirliği, uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanması konularında amaçlara ulaşmada kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir" (Sabuncu, 2017, s. 166).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ise iç kontrolü, bir kuruluşun hedeflerinin gerçekleştirilmesinde karşılaşılabilecek riskleri hafifletmek için kuruluşun üst yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen ve aktif olarak takip edilen, yönetim sisteminin entegre bir parçası olarak tanımlamıştır. İç Denetçiler Enstitüsüne (IIA) göre de iç kontrol, yönetim, yönetim kurulu ve diğer taraflarca riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılma olasılığını arttırmak için yapılan her türlü eylemi ifade etmektedir (Tolun, 2019, s. 4).

1.1.2. İç denetim

İç denetim kavramı ilk ortaya çıktığında; bu kavram bağımsız denetimin alt bir unsuru olarak görülmekte ve sadece finansal hususların incelenmesini içermekteydi. Ancak iç denetim zamanla, muhasebe odaklı bir beceri olmaktan yönetim ve paydaş odaklı bir meslek olmaya doğru gelişim göstermiştir. İlk dönemlerde finansal konuların doğruluğunun onaylanması mesleğin öncelikli konusu iken günümüzde iç denetim çok daha geniş bir bakış açısına sahip olan ayrı bir disiplin olarak yapılanmıştır. Çağdaş iç denetim; kamu sektörü ve özel sektörde kontrollerin, performansın, risklerin ve kurumsal yönetim konularının incelenmesi ve değerlendirilmesini kapsayan çeşitli hizmetler sunmaktadır. Finansal hususlar ise günümüzde iç denetimin ilgi alanının sadece bir yönünü temsil etmektedir. Modern iç denetim ise kurumun yürüttüğü hem finansal hem de finansal olmayan süreçleri kapsayan; katma değerli hizmetler aracılığı ile kuruma güvence ve danışmanlık hizmeti sunan nesnel ve tarafsız bir yönetim fonksiyonudur (Kükrer, 2020, s. 16, 17).

IIA iç denetimi, "bir kuruluşun faaliyetlerini iyileştirmek, değer katmak ve hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak için tasarlanmış bağımsız ve nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir." şeklinde tanımlamaktadır[1].

1.2. Tarihsel Gelişim Süreci ve Uluslararası Örneklerde Kurumsallaşma Süreci

1.2.1. İç Kontrol

Dünya'da muhasebe ve denetim alanında yaşanan gelişmelere bağlı olarak çağdaş iç kontrol alanındaki ilk çalışmalar; finansal raporlardaki hataların ve hilelerin meydana çıkarılmasına ve yolsuzlukların önlenmesine odaklanmakla beraber işletmeler geliştikçe ve büyüdükçe iç kontrol kavramı da onlarla birlikte gelişmiştir. İşletmelerin kurumsallaşmasının getirdiği hesap verme ve şeffaflaşma ihtiyacı ile stratejik yönetim anlayışı sadece finansal kontrollere odaklanan iç kontrol sistemi yerini finansal, yasal ve yönetsel kontrollerinin tamamını içeren bütüncül bir iç kontrol anlayışına bırakmıştır. Özellikle 1980'lerde ABD'deki finansal raporlama skandalları kurumların kendi iç kontrol sistemlerini sorgulamalarına yol açmıştır. Skandallara karışan birçok kurum güçlü prosedürlere sahip olmasına rağmen şirket yönetiminin etik ihlalleri ya da kurumun iş modelinde mevcut risklerin doğru olarak tanımlanmaması ve yönetilmemesi söz konusu skandallarda ana etken olmuştur. Bunun sonucunda, 1985 yılında raporlama skandallarına tepki olarak muhasebe ve denetim alanında yetkin beş meslek kuruluşu Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi'ni (COSO) kurmak suretiyle bir araya gelmiştir. Bu Komite; iç kontrolün, kurumu tehdit eden bütün risklerin kontrol edilmesi için kontrollerin tüm iş, işlem ve süreçleri kapsamak zorunda olduğunu vurgulayarak 1992 yılında, İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve'yi (Internal Control- Integrated Framework) yayımlamıştır. Bu Çerçeve ile birlikte ilk kez iç kontrolün sadece politika ve prosedürlerden oluşmadığı; sistemin etik, dürüstlük, yeterlilik gibi insanlar tarafından etkilenen dinamik bir süreç olduğu açıkça ortaya koyulmuştur (Kükrer, 2020, s. 34-35).

Buradan iç kontrol düzenlemelerinin muhasebe ve denetim skandalları ve krizler sonrasında kapsamlı olarak ele alındığı düşünülmektedir (Tetik ve Karaca, 2021, s. 201).

Barings İngiltere'de ticari bankacılık alanında faaliyet gösteren köklü bir banka idi. Ancak, iki yüzyıldan fazla süredir faaliyet gösteren bu banka, bir çalışanının gerçekleştirdiği yetkisiz işlemler sonucunda iki sene içerisinde iflas etmiştir. Barings'in 1995 yılında yaşadığı çöküş ve daha önceki tarihlerde yaşanan diğer kurumsal çöküşler; işletme faaliyetlerinden kaynaklanan usulsüz işlemler, anahtar personel eksikliği ve bilgisayar sistemlerinin çöküşü kaynaklı yüksek tutarlı kayıpların yönetilemediği ve ölçülemediği yönünde gerek düzenleyici otoritelere gerekse

[1] https://www.theiia.org/en/content/communications/press-releases/2024/january/the-iia-releases-new-global-internal-audit-standards-to-lead-profession-into-the-future/

finansal kurumlara bir uyarı niteliğinde olmuştur. Barings olayı finansal kurumların iç kontrol sistemlerini yeniden yapılandırmaları gerektiği görüşünün ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Oluşturulacak etkin iç kontrol sistemleri sayesinde meydana gelebilecek çöküşlerin ve büyük miktardaki zararların önüne geçilebileceği ve sorunların zamanında tespit edilerek önlem alma şansının oluşacağı ortaya çıkmıştır (Çakalı, 2021, s. 434).

2000'li yılların başına kadar ABD'nin yedinci büyük şirketi konumundaki Enron, enerji sektörü başta olmak üzere çok farklı alanlarda yatırımlar yapan ve diğer işletmelere örnek gösterilen yenilikçi bir şirket konumundaydı. Enron; iki enerji şirketinin birleşmesiyle 1985 yılında kurulup 15 yıl gibi kısa bir süre içinde tüm paydaşlarını tatmin eden sonuçlar elde ettiğini iddia etmiştir. Şirket bu konuda bağımsız denetçisinin, Wall Street'in ve hatta ülkenin üst düzey politikacılarının desteğini almayı başarmış, ancak hile vakaları ortaya çıkmaya başlayınca bir ay gibi çok kısa bir sürede iflas ederek yüzbinlerce yatırımcıyı ve çalışanlarını mağdur etmiştir. Enron'un Ekim 2001'de iflası resmîleştiğinde, bu hadise toplam 63.4 milyar dolarlık varlık değeriyle ABD'nin o tarihe kadarki en büyük iflas vakasıydı. Ayrıca şirketin bağımsız denetçisi olan Arthur Andersen dünyanın en büyük beş denetim firması arasındayken bu vaka nedeniyle lisansları iptal edilerek tasfiye edilmiştir. Enron, güvenilir finansal raporlamanın yatırımcıların en temel bilgi kaynağı olduğunu ve bağımsız denetçinin dürüst, yetkin ve objektif olmasının önemini öne çıkaran çok yüksek maliyetli bir tecrübedir (Koban ve Karakaya, 2022, s. 92, 93).

Enron vakasının kurumsal yönetişim modelinin işletilmediği, iç kontrol yapısının etkin ve verimli şekilde kurulmadığı, kurumsal risk yönetiminin başlangıç seviyesinde kaldığı, temel işletme yönetim prensiplerinin odak dışında kaldığı, sadece karlılık ve hisse değeri etrafında kurgulanan bir yönetim modeline dayandığı açıkça görülmektedir. Büyük çaplı iflaslar ve bunların nedeni olan hileler ve mali raporlama zaaflarının kontrol altına alınabilmesi için ABD'de Sarbanes Oxley (SOX) Yasası 2002 yılında yayınlanmıştır (Koban ve Karakaya, 2022, s. 103, 104).

Bu Yasanın amacı, halka açık şirketlerin daha güvenilir hale getirilebilmesi için kurumsal yönetim ve finansal raporlama standartlarının güçlendirilmesini sağlayarak hem işletme yöneticilerine hem de bağımsız denetçilere sorumluluklar yüklemektir. Ayrıca bu Yasa denetim işlevlerinin güvenilirliğini artırmayı, muhasebe politikalarını derinlemesine incelemeyi, finansal tabloların doğruluğunu ve kalitesini artırmayı, mali bilgileri daha güvenilir duruma getirmeyi, mali tablo dolandırıcılığı ve usulsüzlüklerini ortadan kaldırmayı da hedeflemektedir (Kahramanı Koç, 2024, s. 234).

1.2.2. İç Denetim

Kuruma hizmet amacıyla kurum içerisinde oluşturulan bağımsız bir denetim fonksiyonu olan iç denetim, dünya genelinde değişen işletme ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmaktadır. Başlangıçta, daha çok muhasebe odaklı olan iç denetim, günümüzde işletmelerin temel risklerinin ortaya çıkarılmasında güçlü bir araç olup işletmedeki kontrollerin verimliliğinin ve etkinliğinin sağlanmasını içermektedir. Denetim uygulamalarının ortaya çıkışı, milattan önceki dönemlere dayanmaktadır. Denetim faaliyetlerine ilişkin ilk bulgulara antik Roma'da rastlanmış ve hileli işlemlerin önlenmesi için ticari faaliyetlerin kayıtlarının doğrulanmasıyla ilgili çalışmalar ilk denetim çalışmaları olarak kabul görmektedir (Karaca, 2023, s. 56).

İç denetimin kökeni çok eskiye dayanmakla beraber 1930'lu yıllara değin geçen süreçte çoğu kuruluşlar ve dış denetçilerce iç denetim, önemli bir yöntem olarak kabul görmemiştir. İç denetim faaliyetlerinin kabul görmesi öncelikle, 1934'te ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun (Securities and Exchange Commission - SEC) kurulması ve o zamanlarda dış denetimin hedefleri ve tekniklerinin değiştirilmesinden kaynaklanmıştır. Yasal bir düzenleyici eylem

olarak SEC, kuruluşların finansal tablolarını bağımsız denetçiler tarafından onaylanmalarını gerekli kılmıştır. Bu gereklilik sonucunda işletmeler, iç denetim birimleri oluşturmuştur. O dönemde iç denetçilerin organizasyondaki rolü sınırlı kalmış, iç denetim fonksiyonları dış denetimin yardımcısı ya da gölgesi olmaktan öteye gidememiştir. 1930'lu yıllarda iç denetçilerin konumlarıyla ilgili çalışmaları yapan Walter B. Meigs, iç denetçilerin ya muhasebe evraklarındaki yazım hatalarını araştıran kâtipler ya da çok farklı yerlerde şubelere sahip olan kuruluşların seyahat eden temsilcileri olduklarını gözlemlemiştir. İlk iç denetçiler çoğunlukla, sıradan muhasebe işlemlerinin doğruluğunu araştırmak ya da bir büro destek personeli olarak görev yapan büro yardımcıları olarak görevlendirilmiştir. İç denetimin bu eski tanımının kalıntıları, 1970'lerin ilk yıllarında bile varlığını sürdürmüştür. Büyük işletme yöneticilerinin bağımsız denetçilerin hazırladığı yıllık mali denetimlerin yeterli olmadığını kabul etmeleri iç denetim ihtiyacını artırmıştır. İşletme yöneticileri hata ve hilelerden korunmak, gerektiğinde doğru finansal bilgilere ulaşmak amacıyla bağımsız denetçiler dışında, sürekli personelin işletme bünyesinde bulunmasını istemişlerdir (Karaca, 2023, s. 58).

1.3. COSO Standartları

Amerika'da beş bağımsız meslek kuruluşundan oluşan COSO (The Committe of Sponsoring Organization), iç kontrolün işletmelerde standartlaşan bir yapı hale gelmesinde öncülük etmiştir. COSO iç kontrol modeli, işletme etkinliğinin sağlanabilmesi adına yürütülecek faaliyetlerin düzenli ve sistematik bir şekilde kontrolünün yapılabilmesi için gerekli şartları (kontrol ortamını oluşturma, risk değerlendirme vb.) sağlayan bir model olarak değerlendirilmektedir. Treadway Komisyonu olarak bilinen COSO, Amerika'da faaliyet gösteren 5 meslek kuruluşu (Amerika Muhasebe Derneği, Amerika Mali Müşavirler Enstitüsü, Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından kurulmuştur. İşletme ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen sahte mali raporların sebeplerini tespit etmek ve meydana gelme olasılığını azaltmak için 1985 yılında kurulmuştur. İç kontrol yapısının etkin hale getirilmesi belirtilen amaca ulaşmak için bir araç olarak belirlenmiş ve komisyon çalışmalarını bu alanda yoğunlaştırmıştır. Bu çalışmalar sonucunda, 1992 yılında da COSO tarafından iç kontrolün tanımı, iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik "İç Kontrol Çerçevesi" raporu yayımlamıştır. Yayımlanan bu rapor COSO İç Kontrol Modeli olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla COSO modeli muhtevası gereği bir iç kontrol yapısını içermektedir. Bu rapor doğrultusunda COSO Modeli, iç kontrol kavramını; firmaların ulaşmak istediği hedeflere (faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporların güvenirliği, mevcut kanun ve mevzuata uygunluk) ulaşma yolunda tasarlanmış bir süreç olarak tanımlamıştır. Söz konusu süreç 1929 yılından günümüze kadar şirketlerde hedeflere ulaşma yolunda sürekli olarak kullanılmaktadır. İlgili raporda yayımlandığından günümüze kadar değişen ihtiyaçlar nedeniyle güncellemeler yapılmaktadır. Ancak bu güncellemeler sürecin genel mantığında değil değişen yasalara ve mevzuatlara uyumu sağlama amaçlı yapılmış değişikliklerdir. İç kontrol kavramı bir süreci ifade etmektedir. Özel bir durum söz konusu olmadığı sürece kendi içerisinde bir süre sınırı yoktur. Yani iç kontrolün uygulanacağı işletme ya da kuruluşlar faaliyetlerini devam ettirdikleri süre zarfında iç kontrol süreci devam edecektir (Türedi ve Karakaya, 2015, s. 68, 69).

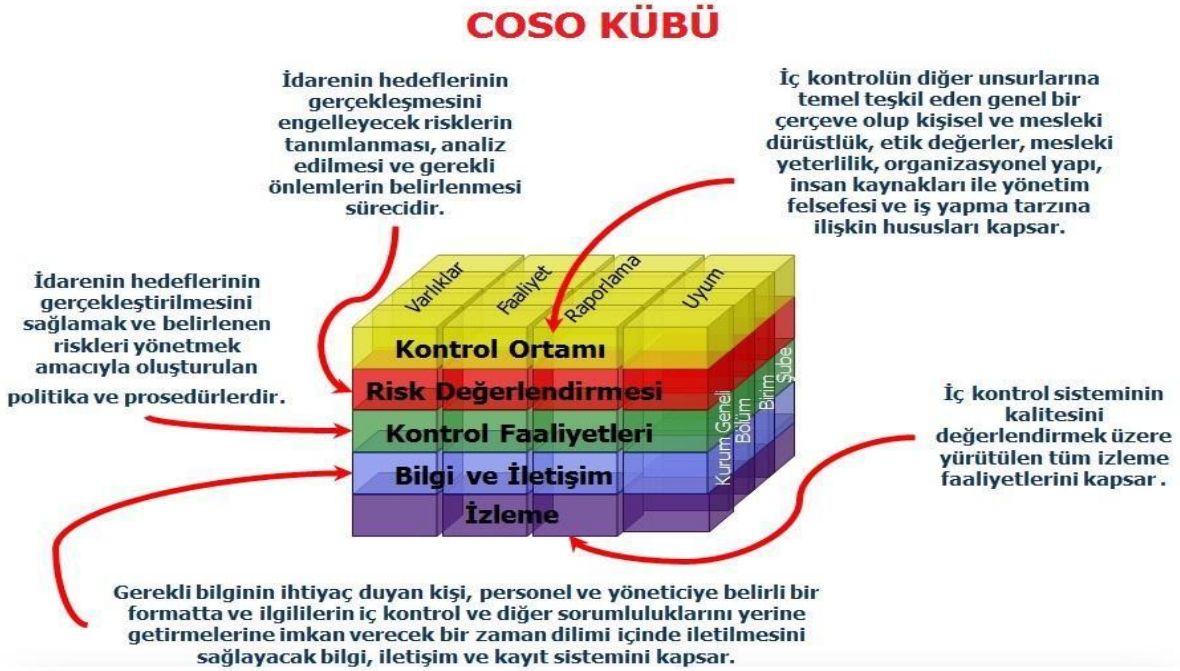
İşletmeler açısından değişen ve gelişen ihtiyaçlar, uygulanan iç kontrol yapılarında da değişimleri zorunlu hale getirmiştir. Bunun en büyük göstergesi de COSO iç kontrol modelinin belirli aralıklarla güncellemesidir. Bu güncellemeler de göstermektedir ki, iç kontrol yapısı durağan bir model olmaktan ziyade güncel, sürekli gelişen ve değişen bir yapıya sahiptir. COSO iç kontrol modeli ve bileşenleri birbiri içine girmiş zincir halkaları gibi işlemektedir. Hiçbir bileşeni tek başına, bağımsız düşünebilmek mümkün değildir. COSO iç kontrol modelinin, geleneksel iç kontrol modellerinden farkı da budur. İşletme hedeflerine ulaşabilme yolunda

önemi göz ardı edilemeyen iç kontrol yapısını, daha akademik ve sistematik çerçeveye koyan COSO modeli gün geçtikçe benimsenen ve değerlenen bir model olarak karşımıza çıkmaktadır (Türedi ve Karakaya, 2015, s. 75, 76).

2008'de baş gösteren mali krizler ve değişen iş dünyasının getirdiği zorunluluklar güncellenme ihtiyacını doğurmuştur ve COSO İç Kontrol–Bütünleşik Çerçevesi 2013'te güncellenmiştir. COSO iç kontrol çerçevesinde yapılan bu güncellemede iç kontrolün tanımı, temel kavramları ve bileşenleri değişmemiş ve modelin temel yapısı korunmuştur. Bununla birlikte yayımlanan raporda COSO modelinin işlerliğini arttırmaya ve uygulanmasını kolaylaştırmaya yönelik değişiklikler yer almış; bileşenleri meydana getiren ilkeler yeniden tanımlanmış; ilkelerin niteliklerinin odaklandığı noktalar belirlenmiş; finansal raporlar kadar önemli olan finansal olmayan raporlar da kapsama dahil edilmiş; yönetişimin, teknolojik gelişmelerin ve suiistimallerle mücadelenin önemine vurgu yapılmıştır (Tolun, 2019, s. 7).

Bir işletmenin iç kontrol sistemi ile işletme yapısı arasında doğrudan bir ilişki vardır. COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçevesinde bu ilişki bir küp şeklinde tasvir edilmiştir. COSO küpü, bir kurumun, iç kontrol sisteminin beş bileşeni aracılığıyla faaliyetlerine ve amaçlarına ulaşma düzeyi olarak ifade edilmektedir. COSO, beş bileşeni, örgütün çeşitli boyutlarında uygulandığı şekilde hedeflerle bütünleşmesini göstermek için üç boyutlu bir küp şeklinde tasvir etmiştir. Küpün üst kısmı, COSO iç kontrol sisteminin amaçları olup, faaliyet, raporlama ve uyum amaçlarından oluşmaktadır. Küpün ön yüzeyinde COSO'nun beş bileşeni olup, faaliyet, raporlama ve uyum amaçlarının gerçekleşebilmesi için söz konusu beş bileşenin organizasyon içinde tesisi ve işlerliği sağlanmalıdır. Yan yüzde ise, organizasyon yapısı, faaliyet ve alt birimleri yer almaktadır[2].

Hazine ve Maliye Bakanlığı web sayfasında yer alan COSO Kübü aşağıda gösterilmiştir[3].



[2] https://teolupus.com/coso-internal-control/

[3] https://www.hmb.gov.tr/ic-kontrolun-tarihcesi

Kurumlarda iç kontrol yapısının uygun ve yeterli düzeyde bulunduğunun kanıtı olabilecek göstergeler iç kontrol sisteminin yapısal unsurlarını da ortaya koymaktadır. COSO konuyu geniş bir çerçevede ele almış ve iç kontrolü; kurumların yönetimsel özelliklerinde var olan ve kendi aralarında ilişkili beş adet bileşene ayırmıştır. Bunlar:

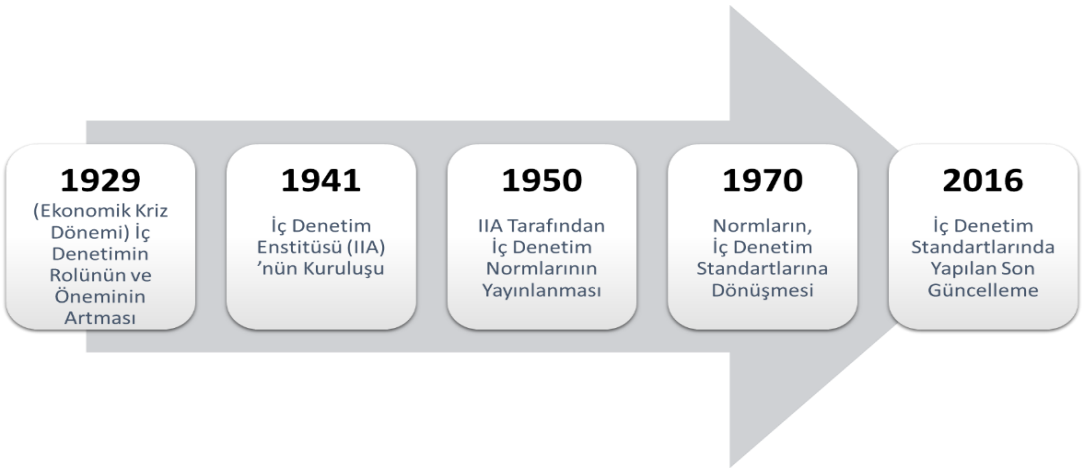
- Kontrol ortamı
- Risk değerleme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme faaliyetleri

olarak sıralanmıştır. Bu bileşenler kurumlarda etkili ve yeterli bir iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve izlenmesi için bir çerçeve niteliğindedir. COSO tarafından oluşturulan bu çerçeve, yönetime iç kontrol sisteminin etkililiğini belirlemede kullanılan birer gösterge olarak ortaya çıkmaktadır. Bileşenler bünyelerinde gerçekleştirilmesi gereken bir dizi şartı barındırmaktadırlar. İç kontrole ilişkin genel standartlar bu temel bileşenler göz önünde bulundurularak yetkili otoriteler tarafından belirlenir ve kurumlar belirlenen bu temel standartlara aykırı düşmemek koşuluyla ayrıntılı alt standartlar belirleyebilirler (Tolun, 2019, s. 13).

1.4. IIA Standartları

1941 yılında ABD'de kurulan "İç Denetçiler Enstitüsü" (The American Institute of Internal Auditors – IIA) bu alandaki önemli bir gelişme olmuştur. IIA'nin kurulmasıyla iç denetim mesleği kurumsal bir kimliğe sahip olmuştur. IIA, mesleğin dış tanıtımının yanı sıra mesleki standartların oluşturulmasında önemli rol oynamıştır. IIA, 25 ülkede kurulmuş olup günümüzde 170'ten fazla ülke ve bölgeden 190.000'den fazla üyeye hizmet sunmaktadır (Karaca, 2023, s. 58, 59).

IIA, 1950 yılından itibaren, dış denetimden farklı olarak kendi iç denetim normlarını yayınlamaya başlamıştır. Bu normlar, zamanla geliştirilerek 1970 yılından itibaren iç denetim standartları haline getirilmiştir. Modern iç denetimin gelişimi aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (Kükrer, 2020, s. 18).



IIA tarafından Yeni Uluslararası İç Denetim Standartları 9 Ocak 2024'te yayınlanmıştır ve 9 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bir önceki versiyon olan ve 2017 yılında yayınlanan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, bir yıllık bir geçiş dönemi boyunca kullanılmaya devam edecektir[4].

2. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

2.1. Kavramsal Ayrım

İç kontrol, işletmenin büyüme amaçlı ön görülen hedeflerine ulaşabilmesine yardımcı olan kontrol ortamı ve prosedüründen oluşan bir sistem bütünüdür, iç denetim ise; işletmenin kuruluşundan itibaren uygulanan iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olmasını sağlamak için iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir (Koç, 2022, s.106).

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 kurum değerini de arttırmaktadır. Bu noktada iç denetim: kurum içerisinde yanlışlık, yolsuzluk ve düzensizliğin önüne geçilmesi açısından yönetimin tasarrufunda çok etkin bir araç olarak nitelendirilmektedir (Koç, 2022, s.112,113).

Geçmişten günümüze denetim anlayışında oluşmuş olan değişimler sonucunda, geleneksel denetim anlayışından uzaklaşılarak risk odaklı denetim anlayışına geçilmiştir. 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 (Koç, 2022, s.114).

İç denetim kavramı çoğu kez kontrol kavramı ile karıştırılmaktadır. Denetim ve kontrol kelimeleri kimi zaman 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:

- İç kontrol eş zamanlıdır, iç denetim geçmişe yöneliktir.
- İç kontrol süreklidir, iç denetim ise belirli aralıklarla gerçekleştirilen bir görevdir.
- İç kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir, denetim insan tarafından yapılır.
- 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.

İç denetim, iç kontrolün etkin ve verimli çalışıp çalışmadığını sürekli olarak denetlemektedir. İç denetim işletme tarafından belirlenmiş hedeflere ulaşmadaki etkinlik düzeyini ölçerek kontrol, risk yönetimi ve yönetişim hakkında değerlendirmelerde ve önerilerde bulunan bağımsız bir yapıyı ifade etmektedir. İç denetim, iç kontrolün daha faydalı olabilmesi için gerekli olan önerilerle birlikte uygulandığı işletmede etkinlik ve verimlilik artışı konusunda pozitif etki oluşturmaktadır. İç kontrol; iç denetimi de içinde barındıran, bir işletmede tüm iş

[4] https://www.tide.org.tr/page/513/2024-Uluslararasi-Ic-Denetim-Standartlari

akışı ve işlemleri güvence altına almak amacıyla planlanan bir süreçtir. Daha geniş anlamda tanımlamak gerekirse iç kontrol; kurum kültürünü, etik değerleri, çalışan performansını, örgüt yapısını, plan ve programlama çalışmalarını, vizyon ve misyon kapsamında 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 (Koç, 2022, s.116).

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 güvence sağlayamaz. Dolayısıyla, yönetim tarafından iç kontrol sisteminin etkinliğinin düzenli bir şekilde izlenmesi ve revize edilmesi gerekmektedir. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişi ile ilgili olarak, yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetim faaliyetinde etkinliğin ve kuruma makul bir güvence sağlanabilmesi için kurumda, iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinde sorumluluk, üst yöneticilerin liderliğinde tüm yöneticilerin katkısı ile gerçekleştirilmektedir. İç denetim faaliyeti ile, işletme içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığı, işletmenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediği, üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığı, varlıklarının korunup korunmadığı, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair, işletme içine ve dışına makul güvence verilmektedir (Koç, 2022, s.117, 118).

Bu iki kavram çok sıkı ilişkili olsalar bile birbirlerinin yerine kullanılmaları ya da birbirlerinin yerine geçebilecek düzeyde olduklarının düşünülmesi doğru olmayacaktır (Şentürk, 2019, s. 59).

İşletme ve kamu kurumlarının faaliyetlerinde ki etkinlik ve verimliliğin sağlanması, hata ve hilelerin önlenmesi, kaynakların etkin kullanılması ile faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun sağlanması için iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyeti gereklidir. Her ikisi de kurumun hedeflerine ulaşmasındaki sürecin etkinliği ile ilgilenirken iç kontrol sistemi ile iç denetim faaliyeti arasındaki farklılığın göz ardı edilmemesi gerekmektedir. İç denetim ve iç kontrol; amaç, kapsam, özellik ve rolleri açısından birbirinden farklılaşmaktadır. Ortak noktaları ise birbirlerini tamamlayan nitelikte ve kurumun içyapısı ile ilgili olmalarıdır. İç denetim, iç kontrolün içinde; fakat iç kontrolü değerlendiren, bir başka ifade ile kontrol sürecinin aynası konumundadır. İç kontrol sistemi, iç denetimi kapsamakla birlikte denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetlerinden oluşmaktadır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 231, 232).

İç kontrol, kurumun amaç ve hedeflerinin etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine imkân sunacak önlem ve faaliyetlerin tümüyken, iç denetim, kurumun faaliyet ve süreçlerine değer katan ve bunları geliştirmeye yönelik tasarlanan, bağımsız ve objektif güvence ve danışmanlık fonksiyonudur. İç denetimin, iç kontrol sisteminin eksik yönlerini tespit eden ve bu alanların iyileştirilmesine ilişkin öneriler sunmak suretiyle iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin arttırılmasına destek sağlayan ve bu kapsamda üst yönetim kademesine danışmanlık hizmeti veren yönetsel bir araç olduğu düşünülmelidir (Tolun, 2019, s. 31, 32).

2.2. Roller ve Sorumluluklar

Avrupa Komisyonunun tüm aday ülkelere tavsiye ettiği ve COSO ile uyumlu iç kontrol modelinin ana unsurları, yönetsel sorumluluğa ve hesap verebilirliğe dayalı mali yönetim ve kontrol (MYK) sistemi, fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim faaliyeti ve bu iki alanın tüm

kamu sektöründe uyumlaştırılmasından sorumlu bir Merkezi Uyumlaştırma Birimi (MUB) olarak özetlenebilir (Kamu İç Kontrol Rehberi Versiyon 1.0, s.1).

Ülkemize bakıldığında ise mali yönetim ile iç kontrole ait süreçlerin standartları ile yöntemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, iç denetime dair standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenerek uygun olarak uyumlaştırılır. Fakat, daha etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması kamu idarelerin kendi yönetim sorumluluğu altındadır (Şentürk, 2019, s. 60).

MYK, en genel anlamda kamu kaynaklarının yönetim ve kontrol süreçlerini ifade etmektedir. Buna göre her düzeydeki kamu yöneticisi; yönetimindeki kaynaklara ilişkin planlama, programlama, bütçeleme, bütçe uygulama, muhasebeleştirme, kontrol, raporlama, arşivleme ve izleme görevlerini yerine getirmek üzere etkin bir MYK sisteminin kurulmasından ve sürdürülmesinden sorumludur. Bu sorumluluğu taşımada ve hedeflere ulaşmada yöneticilere yardımcı olan iç denetim fonksiyonu ise risk yönetimi temelinde mevcut MYK sisteminin belirlenmiş yöntem ve standartlara ve iyi mali yönetim ilkelerine uygunluğu konusunda bir nesnel güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir. 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu; iç kontrol sisteminin işleyişini ve sistemdeki aktörlerin rol ve sorumluluklarını tanımlamış, iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntem belirleme ve bu alanda koordinasyonu sağlayarak kamu idarelerine rehberlik etme görevini Maliye Bakanlığına vermiştir (Kamu İç Kontrol Rehberi Versiyon 1.0, s. 2).

5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol kapsamındaki uygulayıcı birim veya unsurlar; Mali Hizmetler Birimi, Harcama Birimleri, İç Denetim (Birimi), Ön Mali Kontrol ve Muhasebe (Birimi) Yetkilisidir (Balyemez, 2016, s. 10).

2.3. Risk Yönetimi ile Etkileşim

Günümüzde kullanılan en yaygın kurumsal risk yönetimi modeli, kısaca COSO olarak bilinen "Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission" kurumsal risk yönetimi (KRY) modelidir. İlk olarak 2004 yılında yayımlanan söz konusu model, kendi alanında dünya çapında en yaygın olarak kullanılan model haline gelmiş ve uygulamalar esnasında ortaya çıkan ihtiyaçların sonucu, Haziran 2017'de güncellenmiştir. Yenilenen COSO kurumsal risk yönetimi modelinde (COSO KRY 2017) ana tema, kurumun stratejisiyle kurumsal risk yönetimi uygulamalarının entegre edilmesidir. Bu modelin beş ana unsuru ve bu unsurların altında toplam yirmi alt prensibi bulunmaktadır (Koban ve Karakaya, 2022 s. 100).

İç denetim, bir işletmenin risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinlik ve etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla sistemli ve disiplinli bir yaklaşım sunarak işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. İç denetim; işletme yönetiminin kontrol aracı olmakla birlikte, işletmeye değer katan bir yönetim faaliyetidir. Buna göre, iç denetim; işletmede kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçlerini izleyerek etkin olarak çalışıp çalışmadığına ilişkin güvence vermektedir. Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarına göre iç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi ve risk yönetimi süreçlerini değerlendirmekte ve bu süreçlerin geliştirilmesi için katkı sunmaktadır. İç denetim faaliyetini yerine getiren iç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini izleyip değerlendirerek, işletmenin belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardım etmektedir. Kurumsal yönetimin etkinliğini tanımlayan en önemli öğelerden biri, iyi yapılandırılmış, sağlam risk yönetimi ve kontrol faaliyetleri ile sürecin desteklenmesidir. Bu sayede, karar alma aşamasında işletme yönetimine ayrıntılı bilgilendirme sağlanarak, stratejik hedeflerin ve ilgili faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi amacı ile "uygunluk seviyesi" devamlı olarak izlenip

değerlendirilmektedir. Yönetim hareket kabiliyetini geliştirmekte ve kararlarındaki doğruluk seviyesi iyileşmektedir. İç denetim, işletmenin kurumsal yönetim çerçevesinin önemli bir parçasıdır (Koç, 2022, s.107).

Kurumsal risk yönetimi uygulamalarında iç denetim, hata ve hileden arındırılmış geçerli ve güvenilir bilgileri işletme yönetimi ve menfaat sahiplerine sunarak amaçlara uygun sağlıklı kararlar verilebilmesini sağlamaktadır. İşletmelerde etkin iç denetim sisteminin varlığı, kurumsal risk yönetimini uygulamalarıyla destekler ve tüm ilişkili taraflar için güvenilir bilgi sağlar. Bu durum işletmelerde, iç denetçiler tarafından kurumsal yönetimin temel ilkeleri olan şeffaflığın ve hesap verebilirliğin bir sonucudur. Denilebilir ki etkin bir iç denetim faaliyeti, iyi bir kurumsal risk yönetiminin önemli bir unsurudur ve aynı zamanda güvenilir örgüt yapısının oluşumunda işletme içi kurumsal yönetim öğelerini desteklemektedir (Sarpkaya, 2012, s.145).

2.4. Etkin İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Açısından Önemi ve İç Denetimin İç Kontrole Etkisi

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Sayıştay'ı tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartlarına göre iç kontrol tekil bir olay değil, kurum faaliyetlerinde ve devamlılık temelinde oluşan bir dizi eylem ve aktivitedir. İç kontrol, kurum içerisinde ayrı bir sistem olmaktan öte yönetimin faaliyetleri düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda iç kontrol, yöneticilerin kurum hedeflerini ve faaliyetlerini süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür. İç denetim ise iç kontrol sisteminden farklı olarak; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir faaliyettir. İç denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşımı kuruma entegre etmekle birlikte kurum için geliştirici ve önceden önlem alınmasını sağlayan stratejik akıl ortağı rolü üstlenmektedir. İç kontrol sistemi geniş anlamda iç denetimi kapsamakla birlikte dar anlamda denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetleriyle diğer unsurlardan oluşmaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetim faaliyeti kapsamına sadece finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün unsurları girmektedir. İç kontrol sisteminin olmaması ya da etkin işlememesi kurum varlıklarının kaybına, yönetimin eksik ve hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara (müşteri, kâr, verimlilik vb.) sebebiyet vermektedir. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça risklerin azalması, çalışanların sorumluluklarını yerine getirmesi ve hedeflere ulaşılması mümkün olmaktadır. Ancak etkinliğin sağlanması hata ve eksikliklerin tam anlamı ile ortadan kalktığı ya da ileride bu tür durumlarla karşılaşılmayacağı anlamına gelmediğinden denetimlerin sürdürülmesi gerekmektedir. Bununla birlikte iç denetim faaliyeti, kurumdaki iç kontrol sisteminin gözden kaçırdığı hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde ve önlenmesinde etkin olan bir araçtır. Günümüzde iç denetim, mali hesapların incelenmesinden yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğru bir geçiş süreci yaşamakta olup, genel olarak iç denetimin gelişim sürecinin iki aşamadan oluştuğu söylenebilir. İlk aşamada iç denetimin temel işlevi, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek yönetime kontrol sisteminin ve ekonomik etkinliğin sağlanmasında dolaylı yoldan yardım etmektir. Buna göre iç denetim, kontrol mekanizmasının bir parçası olarak "kontrol üzerinde kontrol" şeklinde ifade edilmektedir. İkinci aşamada ise iç denetim alanının yönetsel faaliyetlerle yoğunlaşması ile birlikte faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği doğrudan değerlendirme kapsamına alınmış; etkin olmayan alanlarda acil önlemlerin alınması için öneriler geliştirilmeye başlanmıştır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 226, 227).

Kısaca ifade etmek gerekirse etkin bir iç kontrol sistemi için uygun bir iç denetim ortamı ve etkin bir iç denetim faaliyeti gereklidir. Zira burada önemle vurgulanması gereken nokta iç

kontrolün bir yönetim fonksiyonu olması sebebiyle etkinliğinden yönetimin sorumlu olduğudur. İç denetçilerin ise, kurumun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği ve performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklarını iç kontrol sistemini düzenli bir biçimde izlemek ve değerlendirmek suretiyle yerine getirmektedirler. Bu kapsamda iç denetim birimi, üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politikalar kapsamında kurumun ve kurum fonksiyonlarının tamamlayıcı bir parçasıdır. İç denetçiler kurum içindeki pozisyonları gereği, iç kontrol sisteminin sürdürülebilir etkinliğinin sağlanmasında önemli bir izleme ve değerlendirme rolü üstlenmektedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 227).

Kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrolleri değerlendirmeyi hedef alan çok önemli bir yönetim kontrol aracı olan iç denetim faaliyeti bu sayede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yardımcı olmaktadır. Bu noktada iç denetim faaliyetinin güvence verme fonksiyonuna ihtiyaç vardır. Güvence verme fonksiyonu, kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğuna ve iç kontrol sisteminin başarılı bir şekilde işlediğine dair hem kurum içine hem de kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir. İç denetim faaliyetinin danışmanlık fonksiyonu ise kurumun hedeflerine ulaşmasını destekleme amaçlı gerek iç kontrol sisteminin gerekse diğer işlem ve süreçlerin düzenli olarak değerlendirilmesine ve geliştirilmesine yönelik öneriler sunulmasıdır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 227, 228).

İç denetim ve iç kontrol amaç, kapsam, özellik ve rolleri açısından birbirinden farklılaşmaktadır. Ortak noktaları ise birbirlerini tamamlayan nitelikte ve kurumun içyapısı ile ilgili olmalarıdır. İç denetim, iç kontrolün içinde; fakat iç kontrolü değerlendiren, bir başka ifade ile kontrol sürecinin aynası konumundadır. Örneğin, kurumun belirlenen amaçlara uygun davranmasını sağlayan iç kontrol; amaçlara ulaşmaya yardımcı olan ve ulaşma seviyesini belirleyen ise iç denetimdir. Ayrıca iç kontrol, süreklilik esasına tabi olarak, denetlenen kurumun organizasyonuna ve işleyişine entegre edilmiştir. İç kontrol sistemi ile iç denetim arasındaki ilişki, iç denetim fonksiyonunun ve bu fonksiyonu yerine getiren iç denetçilerin, kontrol ortamının önemli bir elemanı ve iç kontrol amaçlarının başarılmasına yardımcı olması hususuna dayanmaktadır. Sistem açısından değerlendirildiğinde iç kontrol sistemi içerisinde iç denetim faaliyetini de barındırmaktadır. Süreç olarak iç denetim ise, iç kontrol sisteminin süreçlerini değerlendirme işlevi görmektedir. İç kontrolün kalitesi ile ilgili bilgi, iç kontrol yapısının parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından elde edilmektedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 228).

Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere kurumların kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrol sisteminin varlığı oluşturmaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. İç denetçiler iç kontrolle ilgili yönetime bilgi sağlar, değerlendirme yapar, öneride bulunur ve görüşlerini rapor halinde yönetime sunar. Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın iç denetçiler, mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetimin etkinlik ve etkililiğinin başarısızlığından sorumlu değildir. Yapılan açıklamalardan, iç kontrol sisteminin daha geniş bir anlam içerdiği ve iç denetimin de bir ölçüde işletmedeki iç kontrol sistemini değerleyen bir kontrol unsuru olduğu sonucu çıkarılabilir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 228, 229).

Bir kurumda iç denetim faaliyetinin etkililiğini belirleyen faktörler bulunmaktadır. Bunlar: iç denetim faaliyetinin şirket içindeki konumu, faaliyet ve görev alanlarının kapsamı, kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi, iç denetçilerin

bağımsızlığı, tarafsızlığı ve mesleki yetkinlikleri, iç denetim faaliyetinin yönetimi, gözetimi, raporlama ve kalite güvencesinin standartlarda öngörülen tanımlama ve yaklaşımlara uygun olmasıdır. İç kontrol sistemi, iç denetçinin çalışmalarının kapsamını belirleyen en önemli unsurdur. İç kontrol sisteminin yeterliliği kontrol riskini azaltmakta ve bunun doğal bir sonucu olarak denetçi daha az örnek üzerinde çalışmaktadır. Aksi durumda denetçi asli görevi olan denetim riskini minimuma indirmek için daha fazla kanıt toplayarak daha fazla denetim tekniği uygulayacak ve çalışmalarının kapsamı ile iş yükü artacaktır. İç kontrol sisteminin etkinlik ve yeterlilik değerlendirme sonuçları iç denetim plan ve programlarının kapsamının değişmesine ve genişlemesine sebebiyet verebilmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi, iç denetim süreçlerini kolaylaştırmakta ve iç denetçilerin değerlendirmelerini kısa sürede yapmalarını sağlayarak başka alanlara yönelmelerine ve özellikle kurumdaki riskli alanlara yoğunlaşılarak risk esaslı iç denetim planlarının işlevselleşmesine imkân sunacaktır. Etkin bir iç kontrol sisteminin olması finansal tabloların hatalı olma riskini de azaltacaktır. Denetim riskinin az olması denetim sürecinde gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının azalmasını sağlayacaktır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 230).

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı iç denetimin kuruma değer katma ve kurumu geliştirme faaliyetlerine yönelmesini sağlayacaktır. İç kontrol sistemindeki hata ve eksikleri bulmaya odaklanan bir iç denetim faaliyeti yerine, risk odaklı denetim planları çerçevesinde iç kontrol sistemini geliştirici öneriler sunan bir iç denetim faaliyetinin varlığı kuruma fayda sağlayacaktır. Bunun içinde iç kontrol sistemi kapsamında yapılması gerekenlerin üst yönetimce yapılması ve iç denetçilerin asli sorumlulukları dışında görev almalarının önüne geçilmesi gerekmektedir. İç kontrol sisteminin etkin olması, iç denetçilerin gereksiz iş yüküyle uğraşmak yerine uzmanlık alanlarını geliştirmelerine fırsat sunacaktır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 232).

İç kontrol ve iç denetim birbiri ile karşılıklı etkileşim halinde olan ayrılmaz bir ikilidir. İç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir sistemdir. İşletmede kontrol faaliyetlerinin uygulandığının kontrolü, iç kontrol sisteminin sürekli izlenmesi ve değerlendirmeye tabi tutulması da iç denetimin görevidir. İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve başarı düzeyini araştırarak, sistemin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığını ve işletmenin amaç ve hedeflerini hangi düzeyde karşıladığını araştırmaktadır. İç denetim, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik hizmetleri gerçekleştirmektedir. İç denetim bir ölçüde iç kontrol kapsamında değerlendirilirken, bir ölçüde ise iç kontrolün dışında bir fonksiyon olduğu da kabul edilmektedir. Ülkemize bakıldığında önemli ayırt edici bir özellik ise, iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir. İç kontrol sistemi aynı zamanda faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için yol gösterici bir sistemdir (Sabuncu, 2017, s. 170, 171).

İç kontrol ile iç denetim arasındaki ilişki, Ülkemizde bu alanda en önemli aktörlerden biri olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından çıkarılmış İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

"MADDE 11- *(1) İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.*

(2) İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez. Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir."

Aynı ilişki Kamu İç Denetim Rehberinde ise aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

"İç kontrol, kurumun hedeflerine ulaşması için makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bir sistemdir. İç kontrol sistemi; kurumdaki iş ve eylemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği, mali ve yönetsel raporlamanın güvenilirliği ile varlıkların korunmasını sağlamayı amaçlar. İç kontrol sisteminin, tasarım ve uygulama eksikliklerinin giderilmesi amacıyla sürekli izleme ve değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. İç denetim olmaksızın mevcut sistem, tasarım ve uygulama eksikliklerinin tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda tek başına güvence veremez. Küçük organizasyon yapısına sahip kamu kurumlarında üst yöneticiler, her türlü faaliyeti kontrol edebilir ve izleyebilirler. Ancak organizasyon yapısı büyüdükçe ve işlem hacmi arttıkça üst yöneticiler, işleri kontrol edebilmek ve iç kontrol sistemini güçlendirmek amacıyla iç denetçiler istihdam etme ihtiyacı duyarlar. İç kontrol sisteminin kamu kurumlarında yeterli ve etkin bir seviyede hayata geçirilmesi ve sürdürülmesi iç denetim faaliyetlerinin varlığına ve etkinliğine bağlıdır. İç kontrol sisteminin yeterli ve etkin bir şekilde işleyip işlemediği hususlarında değerlendirme ve önerilerde bulunan iç denetim, idarelerde üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesinde önemli bir yardımcıdır.

İç denetim faaliyeti, sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetleri aracılığıyla kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirmeli, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirlemeli ve riske maruz kalma düzeyini azaltmaya yönelik öneriler sunarak kuruma değer katmalıdır.

Kuruma değer katma perspektifi, kamuda var olan uygunluk denetimi anlayışına yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesini de ekleyerek, mevcut denetim anlayışını günümüz şartlarına uygun hale getirmekte ve denetim anlayışında fark oluşturmaktadır."

Kamuda iç denetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamadaki rolüne mevzuatta da açıkça yer verilmiştir. Hatta kamu mali yönetimine yön veren 5018 sayılı Kanunun "*İç Denetim*" başlıklı 63 üncü maddesinde iç denetimin temel vazifesinin "…*idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek*…" olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca Kanunun 64 üncü maddesinde de iç denetimin görevleri hakkında sıralanan maddelerin neredeyse tümü idarede iç kontrol sisteminin güçlenmesine yönelik görevleri içermektedir. Buna göre iç denetimin kamudaki temel varlık sebeplerinden biri sürekli, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesidir (Kükrer, 2020, s. 177).

3. AVRUPA BİRLİĞİNDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

3.1. AB Kamu İç Mali Kontrol (PIFC) Çerçevesi

Genel anlamda kamu iç mali kontrol sisteminin (PIFC) amacı, kamu mali çıkarını korumaktır. Bu amaç doğrultusunda iç kontrol iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşama; ex ante kontrol, ikincisi ise ex post kontrol ya da bir başka ifadeyle iç denetimdir. Ex ante kontrol, mali işlem yapılmadan önce, ex post kontrol ise mali işlem yapıldıktan sonra gerçekleştirilir. Avrupa Birliği Komisyonu'nun bu konuda verdiği mesaj, her iki aşamanın tamamen birbirinden bağımsız şekilde yürütülmesi gerektiği yönündedir. Kontrolleri yapan birimler ve uygulanan usuller birbirinden farklı ve bağımsız olmalıdır. Avrupa Komisyonu'nca uygulanan iç mali kontrol sistemi, ülkeler için mutlak bir örnek teşkil etmemektedir. Kamu iç mali kontrol sistemi, reformlara ve gelişmeye sürekli açık bir alan olarak nitelendirilmektedir. Buna ek olarak, Avrupa Birliği'nin genişleme sürecine girmesiyle, kamu yönetimi reformu ön plana çıkmış; bu gelişmeye paralel olarak, aday ülkelerde mali kontrol alanına ilişkin kurumsal ve ilkesel yapının gözden geçirilmesi, aksayan ve iyi işleyen yönlerinin ortaya çıkarılması büyük önem arz etmeye

başlamıştır. Kamu kaynakları kullanılırken etkinlik ve ekonomikliği sağlama yönünde atılan adımlar, kamu yönetimi reformunun mali sektördeki yansımasıdır[5].

Avrupa Birliği, kamu iç mali kontrol alanında COSO'nun standartlarını benimsemiştir. Avrupa Komisyonu'nun yayımladığı "Kamu İç Mali Yönetimi" belgesinde (Public Internal Financial Control) açıkça belirtildiği gibi AB kamu kurumlarında Kamu İç Mali Kontrolünün geliştirilmesinde kullanılan uluslararası standartlar; "Kamu Sektöründe İç Kontrolün Geliştirilmesi için INTOSAI Rehberi" ve "Avrupa'da İç Denetim Hakkında ECIIA Pozisyon Belgesi"dir. Avrupa Sayıştaylar Birliği INTOSAI rehberinin giriş kısmında metodolojinin COSO "İç Kontrol Standartları Çerçevesi"nin gözden geçirilmiş hali olduğu belirtilmektedir. ECIIA, Avrupa Birliği İç Denetçiler Derneği olmakla birlikte bu dernek Amerikanın İç Denetçiler Derneği IIA ile yakından bağlantılıdır. IIA, COSO'yu oluşturan destekleyici kurumlardan biridir[6].

3.2. Merkezi Uyumlaştırma Birimi (CHU) ve İşlevi

Merkezi uyumlaştırma birimi; gerekli nitelik ve standartları oluşturma, bunlar ile ilgili düzenlemeler yapma, inceleme ve izleme, rapor hazırlama, eğitim gibi uyumlaştırma faaliyetlerini geniş alana yaymayı ifa eder. Merkezi uyumlaştırma birimi Avrupa Birliğine üye olma süreci içinde aday ülkeler için önemli müzakere konularından birini oluşturmaktadır. Avrupa Komisyonu Merkezi Uyumlaştırma konusunda çok katı bir mevzuata sahip değildir ancak bu konuda üyelerden ve aday ülkelerden uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği'ne uygun derecede bir çözüm yolu beklemektedir. Merkezi Uyumlaştırma birimi Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ve aday ülkelerin birçoğunda Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Bu yapılar tekli (mali yönetim- iç kontrol) ya da her ikisi için farklı şekilde ikili yapıda da kurulmuş olabilir. Diğer bir ifade ile açıklamak gerekirse; kamu iç mali kontrolün tam anlamıyla uygulanması için bu kontrolün yönetiminden sorumlu bir yapının oluşturulması gerekmektedir. Uluslararası standartlar ışığı altında merkezi uyumlaştırma birimi iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının daha etkili işlemesini sağlayarak bu şekilde hesap verilebilirlik çerçevesinde mevzuatın uygulanmasından sorumlu olmaktadır (Şentürk, 2019, s. 43).

3.3. Bazı Üye Devletlerde İç Denetim Uygulama Örnekleri

AB ülkelerinde uygulanan iç mali kontrol sistemleri, iki temel grup altında toplanabilir. Birinci grup; Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerce benimsenmiş olan "**third party ex ante yaklaşım**" olarak adlandırılmaktadır. Yaklaşımın dayandığı temel unsur, iç mali kontrol sisteminin, her kurumun kendi bünyesindeki kontrolörlerce değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmesidir. Bu uygulamada, iç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından, örneğin Fransa'da olduğu gibi Maliye Bakanlığı tarafından, yerine getirilir. Bu çerçevede third party ex ante yaklaşımın üzerinde durduğu husus, kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmadan çalışan bir kontrolörün, görevini daha bağımsız ve tarafsız olarak yürütebileceği düşüncesidir. Başka bir deyişle, kontrolörün yasal konumu, onun ne kadar bağımsız çalışabileceğinin de bir göstergesidir. İkinci grup; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği "**yönetim sorumluluğu (management responsibility) anlayışı**" olarak adlandırılmaktadır. Bu yaklaşımda, isminden de anlaşılacağı gibi, kamu iç mali kontrol sisteminin özellikle ex ante aşamasının, her bir kurumun kendi bünyesindeki kontrolörleri aracılığıyla yürütülmesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Böylece her kuruluş, örneğin Bakanlık, kendi bütçesine ilişkin tüm sorumluluğu üstlenecek; kurumu yakından tanıyan

[5] https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6818-C105027D4AB73F343B964034C9DFA8F61EAE3C80-1.pdf
[6] https://www.hmb.gov.tr/ic-kontrolun-tarihcesi

kontrolör ise yasal denetimin yanında performans denetimini de başarılı bir şekilde yürütebilecektir[7].

Her devletin tarihi, toplumsal ve siyasal dokuları farklı olduğu için, yönetim yapıları ve buna bağlı olarak merkezi otoritenin yerel yönetimlerle ilişkileri de farklı biçimler alabilmektedir. Devletler, siyasi rejimleri çerçevesinde yönetim sistemlerini merkezden yönetim ya da yerinden yönetim tarzlarından birine ağırlık vererek oluşturmuşlardır. Ülkelerin siyasi, yönetsel, toplumsal ve ekonomik yapılarını doğrudan etkileyen bu temel tercihin arkasındaki belirleyici faktörlerin; uzunca bir geçmişten gelen devlet yönetimi gelenekleri, tarihsel ve coğrafi koşullar, sosyo-ekonomik yapı ve ilişkiler, siyasal kültür ve demokratik bilinç düzeyleri olduğu söylenebilir. Avrupa ülkelerinin iç denetim uygulamaları ele alınırken merkeziyetçi veya âdem-i merkeziyetçi oluşuna göre bir değerlendirme yapıldığı görülmektedir. Bununla birlikte mutlak anlamda merkezi yönetim ya da adem-i merkeziyetçi bir formda örgütlenmiş bir ülke yönetimine rastlanılmaz. Benzer şekilde bu iki uç nokta iç denetim sistemlerini değerlendirmede araç olarak kullanılsa da mutlak olarak ülke uygulamalarının uç noktalarda yer aldığı anlamına gelmemektedir. Ancak genel olarak değerlendirildiğinde bazı ülkelerin merkezi yapıya ağırlık verirken bazılarının yerel yönetimleri desteklediği söylenebilir. Bu iki ayrım noktasına ilave olarak, her iki yapının da temel özelliklerinin kullanıldığı karma yöntem denilen iç denetim uygulama örnekleri de bulunmaktadır. Merkeziyetçi Modeli benimseyen ülke uygulamaları incelendiğinde, genellikle siyasi müdahalenin göreceli yüksek olduğu bir yapı öne çıkmaktadır ve idare dışından idarenin uygulamalarına müdahale söz konusudur. Maliye Bakanlığı şeklinde bir yönetim birimi olduğu ve bu yönetim biriminin bütçeyi hazırladığı, kamu kurum ve kuruluşlarında ön mali kontrolde yer alan personel vasıtası ile harcamaları kontrol altında tuttuğu, iç denetimin Maliye Bakanlığına bağlı denetim elemanları tarafından yerine getirildiği ve yapılan denetimin genellikle mali denetim unsurlarını içerdiği görülmektedir. Merkeziyetçi modelde, kuruma bağlı olmadan çalışan bir müfettişin görevini daha bağımsız ve tarafsız yürütebileceği düşünülmektedir. Merkeziyetçi modelin güçlü yanları olarak, merkezi olarak yürütülen iç denetim uygulamaları nedeni ile iç denetim standart ve ilkelerine uyumun ve standartlaşmanın daha kısa sürede sağlanması, merkezi otoritenin baskın etkisi nedeni ile daha tutumlu hareket edilerek, gereksiz ve keyfi harcamaların azalması, iç denetimin bağımsızlığının daha etkin olarak sağlanması sayılabilir. Âdem-i Merkeziyetçi Modeli benimseyen ülke uygulamaları incelendiğinde ise, temel olarak idarenin sorumluluğunun esas alındığı, her kurumun ve bakanlıkların kendi bütçesini hazırlama, uygulama, kontrol ve raporlama sorumluluğunun bulunduğu, yetkilerin yerel yönetimlere devredildiği, klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yönelişin söz konusu olduğu, kamu kurum ve kuruluşlarında yöneticiler ile harcama yetkililerine yetki, serbestlik ve sorumluluk verildiği, ülkelerdeki Maliye Bakanlıklarının kural ve standartları ortaya koyduğu, iç denetimin ise belirlenmiş kural, kaide ve standartlar çerçevesinde ilgili kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu modelde iç denetim mali denetim yanında: performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi sistemleri denetimlerine odaklanmakta; iç denetçiler raporlamalarını kurum ve kuruluşlarının üst yöneticilerine sunmaktadır. Âdem-i Merkeziyetçi Modelin güçlü yanları olarak, hızlı karar mekanizmalarına sahip olması, kurum ve kuruluşlarının daha hızlı gelişim göstermesi, iç denetim uygulamalarının etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik temelli yapılması sayılabilir (Yılmaz ve Yıldız, 2019, s. 224, 225).

[7] https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6818-C105027D4AB73F343B964034C9DFA8F61EAE3C80-1.pdf

3.4. İç Denetim Standartları ve AB Mükellefiyetleri

İç denetim standartları denetimin asıl hedefine ulaşmak için denetimin kapsam ve içeriğini göz önüne alarak, gerekli yol haritasının aşamalarını belirleyen denetimin kalitesi ile ilgili ölçütlerden oluşmaktadır. Denetim kavramının başlangıcından beri olan süreçte uygulanan ya da uygulanmış tüm yöntemlerin geliştirilmesinde etkilidir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde iç denetim kavramını açıklarken kamu iç mali kontrol kavramına çoğunlukla değinilmektedir. Bunun anlamı harcama birimlerinin kurallara ve mevzuata saydamlık çerçevesinde uymasının kontrol edilmesi mali kontrol olarak değerlendirilmektedir. "Uygulamada Kamu İç Mali Kontrolü" olarak adlandırılan bu sistem; mali kontrol sistemi ile iç denetim sistemlerinden aynı zamanda bu alanlardaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşmaktadır. İç mali kontrol sisteminde hem üye ülkelerin hem de üyeliğe aday ülkelerin uluslararası standartları kabul etmeleri ile denetimle ilgili sorumluluklar yüklemiştir. Ancak birlikte uygulama aşamasında üyeler teker teker iyi bir iç denetim sistemine zorunlu tutulmuş olsalar dahi bu zorunluluk ülkeler için sadece tavsiye şeklinde olmaktadır. İç denetimle ilgili standartların büyük çoğunluğu Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) oluşturmakta ve geliştirmektedir. Uluslararası İç Denetim Uygulama Standartları'na göre denetim yapan denetçiler ile yine denetimi gerçekleştiren biriminin sorumluluklarının bilincine varılmasından ve uygulanmasında hayati önem taşır. Güvence sağlama hizmetlerinin özellikleri ile içeriği iç denetçi tarafından belirlenir (Şentürk, 2019, s. 38).

3.5. AB Mali Yardımları

Avrupa Birliği (AB) tarafından, AB üyeliğine hazırlık sürecindeki ülkelere, üyeliğe yönelik yapacakları politik, kurumsal, sosyal ve ekonomik reformlara destek vermek ve Birlik standartlarına erişebilmelerine yardımcı olmak üzere katılım öncesi fonlar aracılığıyla yardım sağlanmaktadır. Başlangıçta farklı Birlik programları ve mali araçlar aracılığıyla sunulan bu fonlar, 2007 yılında, Katılım Öncesi Yardım Aracı (**Instrument for Pre-Accession Assistance – IPA**) olarak adlandırılan tek bir araç ve yasal çerçeve altında toplanmıştır. Bu tarihten itibaren IPA, aday ve potansiyel aday ülkelerin Birlik standartlarına erişebilmelerine yardımcı olmak üzere başvurulan temel mali ve teknik yardım aracı haline gelmiştir. Bu çerçevede IPA ile AB üyeliğine hazırlık sürecindeki ülkelerin mevzuat ve standartlarının AB mevzuat ve standartlarıyla uyumlaştırılması, hazırlık sürecindeki ülke kurumlarının katılım sürecinde bu uyumlaştırma çalışmalarını gerçekleştirmesi ve reformları uygulamaya yönelik kapasitelerinin geliştirilmesi ve nihayet AB üyeliğiyle birlikte gelen hak ve yükümlülüklere hazırlanmaları amaçlarına hizmet edilmektedir[8].

IPA ile birlikte AB tarafından daha önce uygulanmakta olan PHARE, ISPA, SAPARD ve Türkiye için Katılım Öncesi Mali Yardım gibi araçlar yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır[9].

1999 yılındaki Helsinki Zirvesi'nin ardından aday ülke konumuna gelen Türkiye, 2002 yılından bu yana Birlik'e katılıma yönelik AB fonlarından yararlanmaktadır. IPA ile desteklenebilecek konular, AB'nin politika ve stratejilerine uygun olarak, 7 yıl süreli bütçe dönemlerinin başlangıcında belirlenmektedir. Bu konulara yönelik ülke programları ve proje belgeleri ise birbirleriyle güçlü bağlantılar içerecek bir biçimde ve AB makamları ile yapılan müzakereler neticesinde hazırlanmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı Ulusal Yetkilendirme Görevlisi olarak hizmet vermektedir ve Türkiye'ye sağlanan IPA fonlarının mali yönetimine ilişkin tüm sorumluluğu üstlenerek, harcamaların hukuka ve kurallara uygunluğunu sağlamaktadır. Ulusal

[8] https://ipa.gov.tr/ipa-nedir/
[9] https://www.hmb.gov.tr/Turkiye-AB-mali-is-birligi-sss

Yetkilendirme Görevlisi, IPA hesapları ile mali işlemlerin yönetiminden ve iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde işleyişinden sorumludur[10].

4. ÜLKEMİZDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM UYGULAMALARI

4.1. Hukuki ve Kurumsal Çerçeve

Daha çok dış kaynaklı gelişmelere paralel olarak Türkiye'de de 1990'lı yıllardan itibaren hem kamu kesimi hem de özel sektör için mali denetim ve kontrol alanında köklü değişiklikler ve yapısal dönüşümler yaşandı. Bu değişiklik ve dönüşümlerin tetikleyicisi çoğunlukla ABD'deki bazı gelişmeler ve AB uyum yasaları çerçevesinde yapılan yasal düzenlemeler oldu (Balyemez, 2016, s. 2, 3).

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 Malî Yönetimi ve Kontrolü Kanunu (5018 sayılı Kanun) 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. 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 (Kükrer, 2020, s. 70).

Özel sektör için iç kontrol düzenlemelerinin geçmişi 1990'lı yılların başlarına kadar uzansa da kapsamı daha geniş düzenlemeler 2011 yılının başlarında Türk Ticaret Kanununun değiştirilmesi ve 660 sayılı KHK ile "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"nun kurulmasıyla birlikte yapıldı (Balyemez, 2016, s. 2, 3).

İç kontrolün tanımı ve işlevi dikkate alındığında, 1990'lı yıllara gelene kadar özel sektörümüzde faaliyet gösteren banka ve işletmelerde iç kontrol kapsamında değerlendirilebilecek hiç bir yapılanma veya faaliyet bulunmadığını ileri süremeyiz. Yürürlükten kalkan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunundaki denetçilik (murakıplık) ile ilgili düzenlemeler iç kontrol kapsamında ele alınabileceği gibi, bankacılığımızın geleneksel yapısı içinde iç kontrollere yönelik birçok uygulamanın da eskiden beri var olduğu, fakat bu kontrol uygulamalarının belli bir sistematiğinin bulunmadığı ve birbirlerinden bağımsız uygulamalar olarak geliştirildiği ifade edilebilir. Uluslararası alanda, kamu kesimi ve özel sektör işletmeleri için sistematik biçimde uygulanması zorunlu hale getirilen iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarına benzer yapılar, Türkiye'de 1980'li yılların sonlarında kurulmaya başlanmıştır. Bu bağlamda mevzuatımızda özel sektör işletmeleri için iç kontrol ile ilgili ilk izlere, bankacılık mevzuatında ve Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu (SPK) tarafından bağımsız dış denetim konusunda yapılan düzenlemeler içinde rastlanmaktadır (Balyemez, 2016, s. 17, 18).

1990'lı yılların sonunda Türkiye'de bankacılık alanındaki yasal ve kurumsal düzenlemelerin değişen koşullara ve uluslararası standartlardaki gelişmelere uyumu konusunda önemli adımlar atılmıştır. Bu çerçevede, 23 Haziran 1999 tarihli 4389 sayılı Bankalar Kanunu önemli bir dönüm noktasıdır. Kanunun 9/4. maddesinde; "Bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları

[10] https://ipa.gov.tr/ipa-nedir/

risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esasları ve usulleri Kurumca (BDDK) çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ve risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla yükümlü" tutulmuşlardır. Bankalar Kanunundaki bu düzenlemeye dayanarak BDDK tarafından "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır. Yönetmelikte İç Kontrol Sürecinin Temel Unsurları COSO bileşenlerine sadık kalınarak belirlenmiş ve bankaların iç denetim ve risk yönetim sistemlerini 1 Ocak 2002 tarihine kadar bu Yönetmelik hükümlerine uygun hale getirmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır. Böylece, özel sektör işletmelerimizde iç kontrol sistemlerinin ne şekilde tesis edilmesi gerektiğine dair en somut düzenleme ilk olarak bankacılık alanında yapılmıştır (Balyemez, 2016, s. 21).

5411 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatına göre bankalar; iç kontrol sistemi, risk yönetimi sistemi ve iç denetim sisteminden oluşan iç sistemlerini kurmak ve işletmek zorundadır. Buna göre, bankaların genel merkezlerinde iç kontrol, risk yönetim ve iç denetim birimleri kurması, bu birimlerde kontrol elemanı ve iç denetçi istihdam etmesi zorunlu kılınmıştır (Balyemez, 2016, s. 32).

5018 sayılı Kanunda yer alan iç denetime ilişkin tanımdan da anlaşılacağı üzere, iç denetimin, kamu kurumlarının faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek üzere ihdas edilmiş olduğu ilk olarak göze çarpmakta ve buradan hareketle iç denetimin, kamu kurumlarının çalışmalarına pozitif katkı sağlayan ve risk odaklı yürütülen bir denetim tarzı olduğu ve bu noktada klasik denetim anlayışından uzaklaştığı görülmektedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımına da uyan bu denetim modeli, iç kontrolün değerlendirilmesinde sadece geçmişte yürütülmüş faaliyetlere odaklanmayıp, gelecekte gerçekleşme olasılığı bulunan riskleri tespit etmeyi ve bu risklerin ortaya çıkması durumunda da olası etkilerin en alt seviyeye düşürülmesini sağlayacak kontrollerin değerlendirilmesini de içermektedir Bu kapsamda iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçiler, 5018 sayılı Kanun kapsamında üst yöneticiye verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde önemli bir rol üstlenmişlerdir. İç denetim fonksiyonu kapsamında yürütülen güvence ve danışmanlık faaliyetleri vasıtasıyla kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma kabiliyetinin geliştirilmesi ve karşılaşılabilecek risklerin önlenmesi ve bertaraf edilmesine yönelik öneriler sunularak iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerine değer katılması amaçlanmaktadır (Tolun, 2019, s. 62, 63).

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 (Kükrer, 2020, s. 71).

Kamu kesiminde iç kontrol; kaynakların etkili, ekonomik, verimli bir şekilde ve kurumun amaç ve hedeflerine uygun olarak kullanılması, faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğunun sağlanması, yönetsel ve mali bilgilerin zamanında ve doğru şekilde üretilmesi, kurumun varlıklarının muhafaza edilmesi, usulsüzlük ve yolsuzlukların önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan yönetsel bir araçtır. İç kontrol, yalnızca kontrol faaliyetlerini değil, kurumların teşkilat yapılarını, işleyişlerini, görev, yetki ve sorumluluklarını, karar alma süreçlerini ve kurumun tüm çalışanlarını kapsayan sürekli değişen ve gelişen bir süreçtir. İç denetim fonksiyonu ise iç kontrolün bir parçasıdır ve iç kontrol sistemini oluşturan önemli bir unsurdur. 5018 sayılı Kanunda da öngörüldüğü şekliyle, kurumlarda iç denetim, faaliyetlerin, belirli amaç ve hedefler doğrultusunda, politika ve prosedürler ile yasal düzenlemelere uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesine, varlıkların ve kaynakların

muhafazasına, malî ve yönetsel bilgilerin zamanında ve güvenilir şekilde üretilmesine yönelik güvence sağlayan iç kontrol sisteminin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve sistemin iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunulması şeklinde yürütülür. İç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmeler yapan iç denetim, bir yandan iç kontrol süreçlerinin riskleri kabul edilebilir bir seviyede tutabilme yeterliliğine yönelik makul bir güvence verirken; diğer yandan da iç kontrolün geliştirilmesine ve iyileştirilmesine yönelik danışmanlık faaliyetleri yürüterek yönetime yardımcı olur (Tolun, 2019, s. 95).

4.2. İç Kontrol Standartları ve Eylem Planları

5018 sayılı Kanunun "***İç kontrolün tanımı***" başlıklı 55 inci maddesinde iç kontrol; "*idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.*" şeklinde tanımlanmış ve görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemlerin ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı hüküm altına alınmıştır.

26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" ile Kamu İç Kontrol Standartları, COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş ve kamu idarelerinin malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu belirtilmiştir. Söz konusu standartlara aşağıda yer verilmiştir:

1. KONTROL ORTAMI STANDARTLARI

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar.

Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük

Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

1.1. İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.

1.2. İdarenin yöneticileri iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdırlar.

1.3. Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.

1.4. Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.

1.5. İdarenin personeline ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.

1.6. İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.

Standart: 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler

İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli, personele duyurulmalı ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

2.1. İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.

2.2. Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.

2.3. İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.

2.4. İdarenin ve birimlerinin teşkilat şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.

2.5. İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.

2.6. İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.

2.7. Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.

Standart: 3. Personelin yeterliliği ve performansı

İdareler, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

3.1. İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.

3.2. İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

3.3. Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.

3.4. Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.

3.5. Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.

3.6. Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir.

3.7. Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.

3.8. Personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş olmalı ve personele duyurulmalıdır.

Standart: 4. Yetki Devri

İdarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

4.1. İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.

4.2. Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.

4.3. Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.

4.4. Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.

4.5. Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.

2. RİSK DEĞERLENDİRME STANDARTLARI

Risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir.

Standart: 5. Planlama ve Programlama

İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

5.1. İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.

5.2. İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.

5.3. İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.

5.4. Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.

5.5. Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.

5.6. İdarenin ve birimlerinin hedefleri, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.

Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

6.1. İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.

6.2. Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.

6.3. Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.

3. KONTROL FAALİYETLERİ STANDARTLARI

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.

Standart: 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri

İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

7.1. Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

7.2. Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.

7.3. Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.

7.4. Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.

Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi

İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

8.1. İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.

8.2. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.

8.3. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.

Standart: 9. Görevler ayrılığı

Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

9.1. Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.

9.2. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.

Standart: 10. Hiyerarşik kontroller

Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

10.1. Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.

10.2. Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.

Standart: 11. Faaliyetlerin sürekliliği

İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

11.1. Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmalıdır.

11.2. Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.

11.3. Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.

Standart: 12. Bilgi sistemleri kontrolleri

İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

12.1. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

12.2. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.

12.3. İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.

4. BİLGİ VE İLETİŞİM STANDARTLARI

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.

Standart: 13. Bilgi ve iletişim

İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

13.1. İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.

13.2. Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.

13.3. Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.

13.4. Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.

13.5. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.

13.6. Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.

13.7. İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamalıdır.

Standart: 14. Raporlama

İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

14.1. İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.

14.2. İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.

14.3. Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.

14.4. Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi

İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

15.1. Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.

15.2. Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.

15.3. Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.

15.4. Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.

15.5. Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.

15.6. İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.

Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

16.1. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.

16.2. Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.

16.3. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırımcı bir muamele yapılmamalıdır.

5. İZLEME STANDARTLARI

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar.

Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

17.1. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.

17.2. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.

17.3. İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.

17.4. İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.

17.5. İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.

Standart: 18. İç denetim

İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartlar:

18.1. İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.

18.2. İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.

4.3. İç Denetim Standartları

5018 sayılı Kanunda denetim, iç ve dış denetim olarak iki kısma ayrılmaktadır. Dış denetim Kanun gereği Sayıştay tarafından yerine getirilecektir. İç denetim ile ilgili olarak mevzuat üç düzeyde oluşturulmuştur. Kısaca özetlemek gerekirse birincil düzey mevzuat 5018 sayılı Kanundur ve genel olarak iç denetimi tanımlamakta, kimler tarafından yürütüleceğini ve sonuçlandırılacağını belirlemekte, ikincil düzey mevzuat yönetmelik ve kadro tahsis kararlarıdır ve birincil düzey mevzuata uygun olarak iç denetçilerin göreve atanması, eğitimi, sertifika verilmesi, çalışma usulleri ve iç denetçilerin koordinasyonunu sağlayan İç Denetim ve Koordinasyon Kurulunun üyelerinin atanma usulü, çalışma yöntemi, görevleri vb. hususlarda düzenlemeler yapmaktadır. Üçüncül düzey mevzuat, İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayımlanan ilkeler ve tebliğlerdir ve iç denetimin nasıl yapılacağı, denetim yapılırken izlenecek usul ve şartları, denetim esnasında uyulacak standartları, raporlama usulü vb. hususlar hakkında düzenleme yapılmaktadır. İç denetim, 5018 sayılı Kanunun 63 ile 67 nci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Burada iç denetim sisteminin kurulması ve iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılması öngörülmüştür. Denetim faaliyetinin "iç" olma niteliği kuruluş bünyesinde, kuruluşun yetkili mercileri adına yapılıyor olmasından kaynaklanmaktadır. (Şahin, 2008, s. 291)

5018 sayılı Kanunun "***İç denetim***" başlıklı 63. maddesinde "*iç 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 ve nesnel güvence sağlayan 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. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır."* düzenlemesi yer almaktadır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (Kurul), 8.7.2011 tarih ve 14 sayılı Kararıyla belirlemiş olduğu Kamu İç Denetim Standartları (Standartlar), Kurulun 29.12.2016 tarih ve 10 sayılı Kararıyla güncellenmiş olup Niteliksel Standartlar ve Çalışma Standartları olmak üzere iki tür olarak belirlenen standartlara aşağıda yer verilmiştir. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. 5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca, iç denetim birimi başkanı ve iç denetçilerin bu Standartlara uymaları zorunludur.

Standartların belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir.

IIA tarafından hazırlanan Uluslararası İç Denetim Standartları 9 Ocak 2025 tarihi itibarıyla güncellenerek yürürlüğe girmiştir. Kamu İç Denetim Standartlarının oluşturulması ve güncellenmesi konusunda görevli olan Kurul tarafından da mevcut Kamu İç Denetim Standartlarının güncellenmesi ve uluslararası standartlarla uyumunun sağlanması konusunda çalışmalar devam etmektedir.

NİTELİK STANDARTLARI

1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Kamu İç Denetim Standartlarına (Standartlar) uygun olarak her kamu idaresi için üst yöneticinin onayı ile çıkarılacak bir yönerge ile belirlenmek zorundadır. İç denetim

birimi başkanı, iç denetim yönergesini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yöneticiye onay için sunmak zorundadır.

1000.G1 - İdareye sağlanan güvence hizmetlerinin niteliği iç denetim yönergesinde belirtilmek zorundadır. İdare dışındaki taraflara güvence hizmeti sağlanacaksa, bunun niteliği de yönergede açıklanmak zorundadır.

1000.D1 - Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönergesinde belirtilmek zorundadır.

1010 – İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara İç Denetim Yönergesinde Yer Verilmesi

İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara uyma zorunluluğuna, iç denetim yönergesinde yer verilmek zorundadır. İç denetim birimi başkanı, İç Denetimin Tanımını, Meslek Ahlak Kurallarını ve Kamu İç Denetim Standartlarını üst yönetici ve üst yönetime açıklamalıdır.

1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmak zorundadır.

1110 - İdare İçi Bağımsızlık

İç denetim birimi başkanı, doğrudan üst yöneticiye raporlama yapmak zorundadır.

1110.G1 - İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır. İç denetim birimi başkanı böyle bir durumu Üst Yöneticiye bildirmeli ve etkilerini açıklamalıdır.

1111 – Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim

İç denetim birimi başkanı üst yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.

1112 – İç Denetim Birimi Başkanının İç Denetim Haricindeki Görevleri

İç denetim birimi başkanının iç denetim dışında kalan görev ve/veya sorumlulukları olduğu veya olmasının beklendiği durumlarda, bağımsızlığın ya da tarafsızlığının korunmasına yönelik tedbirlerin bulunması zorunludur.

1120 - Bireysel Tarafsızlık

İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır.

1130 - Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması

Bağımsızlığın veya tarafsızlığın fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, durum ilgili taraflara açıklanmak zorundadır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

1130.G1 - İç denetçiler, daha önce sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin denetim görevi yapmaktan kaçınmak zorundadır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde sorumlu olduğu idari bir faaliyet hakkında denetim hizmeti vermesinin, tarafsızlığını bozacağı varsayılır.

1130.G2 - İç denetim faaliyeti, daha önce danışmanlık hizmetleri gerçekleştirdiği yere güvence hizmeti sunabilir, ancak verilmiş olan bu danışmanlık hizmetinin niteliğinin tarafsızlığı zedelememesi ve görevlendirme sırasında tarafsızlığın sağlanması zorunludur.

1130.D1 - İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları idari faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilir.

1130.D2 - İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili bağımsızlıklarına ve tarafsızlıklarına zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce danışmanlık hizmetini talep edene bu durumu açıklamak zorundadırlar.

1200 – Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Görevler yetkin kişilerce, azami mesleki özen ve dikkatle yerine getirilmek zorundadır.

1210 – Yetkinlik

İç denetçiler, kişisel sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de kurumsal sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.

1210.G1 - İç denetçiler, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer niteliklerin hepsine sahip değilse, iç denetim birimi başkanı idare içindeki veya dışındaki uzmanlardan denetim görevinin hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere nitelikli tavsiye ve yardım temin etmek zorundadır.

1210.G2 - İç denetçiler, suiistimal risklerini ve bu risklerin yönetilmesini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmak zorundadır. Ancak iç denetçilerden esas görevi ve sorumluluğu suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenmez.

1210.G3 - İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olmaları beklenmez.

1210.D1 - İç denetim birimi başkanı, iç denetçilerin görevin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesi için gereken bilgiye, beceriye ve diğer niteliklere sahip olmadığı durumlarda, danışmanlık görevini reddetmek veya yeterli tavsiye ve yardımı temin etmek zorundadır.

1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.

1220.G1 – İç denetçiler, aşağıdaki hususları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır:

• Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı.

• Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbî karmaşıklığı, gerekliliği veya önemi.

• Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiği ve yeterliliği.

• Önemli hata, suiistimal veya aykırılıkların olma ihtimali.

• Güvence görevinin, potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

1220.G2 - İç denetçiler azamî meslekî özen ve dikkati gösterirken, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanmayı dikkate almak zorundadır.

1220.G3 - İç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı dikkatli olmak zorundadır. Ancak, güvence faaliyetleri, azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, tek başına bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garanti etmez.

1220.D1 - İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdaki hususları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır:

• Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dâhil danışmanlık hizmetini talep edenlerin ihtiyaç ve beklentileri.

• Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı.

• Danışmanlık görevinin, potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

1230 - Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer niteliklerini sürekli meslekî gelişimle arttırmak ve güçlendirmek zorundadır.

1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim birimi başkanı, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.

1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermek zorundadır.

1311 - İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler;

• İç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini,

• Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamak zorundadır.

1312 - Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmelerin en az beş yılda bir, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kurul) tarafından idare dışından nitelikli ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibine yaptırılması zorunludur. İç denetim birimi başkanı, üst yönetici ve Kurul ile aşağıdaki hususları tartışmak zorundadır:

• Dış değerlendirme sıklığının arttırılmasına yönelik ihtiyaç.

• Menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin bağımsızlığı.

1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

İç denetim birimi başkanı, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yöneticiye ve Kurula iletmek zorundadır. Söz konusu bildirim şunları içermelidir:

• Hem iç hem de dış değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı.

• Potansiyel çıkar çatışmaları da dâhil olmak üzere, değerlendiren(ler)in ya da değerlendirme ekibinin nitelikleri ve bağımsızlığı.

• Değerlendirenlerin vardığı sonuçlar.

•Eylem planları.

Ayrıca, iç denetim birimi başkanı, dış değerlendirme sonuçlarını bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana sunmak zorundadır.

1321 - "Kamu İç Denetim Standartlarına Uygundur" İbaresinin Kullanılması

İç denetim birimi başkanı raporlamalarında, iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayacak Kalite Güvence ve Geliştirme Programı sonuçlarının desteklemesi şartıyla, iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olduğunu belirtebilir.

1322 - Aykırılıkların Açıklanması

İç Kalite Değerlendirmesi sonuçlarına göre; İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ya da Standartlara aykırılığın, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği belirlendiğinde, aykırılık ve etkileri iç denetim birimi başkanı tarafından üst yöneticiye ve Kurula açıklanmak zorundadır.

ÇALIŞMA STANDARTLARI

2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç denetim birimi başkanı, iç denetim faaliyetini, faaliyetin idareye değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek zorundadır.

2010 - Planlama

İç denetim birimi başkanı, idarenin hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmak zorundadır.

2010.G1 - İç denetim planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmak zorundadır. Üst yönetici ile üst düzey yöneticiler bu sürece dâhil edilerek görüşleri alınmak zorundadır.

2010.G2 - İç denetim birimi başkanı, üst düzey yöneticilerin görüş ve kanaatlerini almak, beklentilerini göz önünde bulundurmak zorundadır. Ayrıca, iç denetim planının hazırlanmasında, idarenin Stratejik Planı ile Kamu İç Denetimi Strateji Belgesinin dikkate alınması zorunludur.

2010.D1 - İç denetim birimi başkanı, danışmanlık görevinin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, talep edilen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, iç denetim planına dâhil edilmek zorundadır.

2020 - Bildirim ve Onay

İç denetim birimi başkanı, önemli değişiklikler de dâhil, iç denetim faaliyetinin plan ve programları ile kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yöneticiye bildirmek

zorundadır. İç denetim birimi başkanı, kaynak sınırlandırmalarının etkilerini de üst yöneticiye bildirmek zorundadır.

2030 - Kaynak Yönetimi

İç denetim birimi başkanı, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır.

2040 - Politika ve Prosedürler

İç denetim birimi başkanı, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır.

2050 – Koordinasyon

İç denetim birimi başkanı; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, dış denetim ile gerekli bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri koordineli şekilde sürdürmelidir.

2060 - Üst Yönetici ve Bakana Raporlamalar

İç denetim birimi başkanı, iç denetim faaliyetinin amacı, görev, yetki ve sorumlulukları ve iç denetim planının uygulama sonuçlarını üst yönetici ile bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana dönemsel raporlar halinde sunmak zorundadır. Bu raporlar, suiistimal risklerini, kurumsal yönetim sorunlarını ve üst düzey yöneticiler ve üst yöneticinin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği diğer konuların da dâhil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.

2100 - İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. İç denetçiler proaktif davrandıklarında ve görevler sırasındaki değerlendirmeleri, yeni bakış açıları sunduğu ve gelecek etkilerini dikkate aldığında, iç denetim faaliyetinin güvenilirliği ve değeri artar.

2110 –Kurumsal Yönetim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla kurumsal yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:

- Stratejik ve operasyonel kararlar alınması,
- Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi,
- İdare içinde gerekli etik değerlerin geliştirilmesi.
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması.
- Risk ve kontrol bilgilerinin idarenin ilgili alanlarına iletilmesi.
- Üst yönetici ve üst düzey yönetim ile iç ve dış denetçilerin faaliyetleri arasında işbirliğinin ve bunlar arasında gerekli bilgilerin paylaşımının sağlanması.

2110.D1 - İç denetim faaliyeti, idarenin etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkililiğini değerlendirmek zorundadır.

2110.D2 - İç denetim faaliyeti, idarenin bilgi teknolojileri yönetiminin, idarenin strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır.

2120 - Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.

2120.G1 - İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hususları dikkate alarak, idarenin yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır:

• Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu.

• Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği,

• Varlıkların korunması.

• Mevzuat, politika ve prosedürlere ve sözleşmelere uyum.

2120.G2 - İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve idarenin suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır.

2120.D1 - İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla ilişkili riskleri değerlendirmek ve diğer önemli risklere karşı dikkatli olmak zorundadır.

2120.D2 - İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, idarenin risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

2120.D3 - İç denetçiler, risk yönetimi süreçlerinin kurulmasında veya geliştirilmesinde yönetime danışmanlık hizmeti verirken, "riskleri fiilen yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan" kaçınmak zorundadırlar.

2130 - Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, idarenin etkili kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.

2130.G1 - İç denetim faaliyeti, idarenin yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerine ilişkin risklere karşı mevcut kontrollerinin yeterliliğini ve etkililiğini aşağıdaki hususlar çerçevesinde değerlendirmek zorundadır:

• Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu.

• Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği.

• Varlıkların korunması.

• Mevzuata, politika ve prosedürlere ve sözleşmelere uyum.

2130.D1 - İç denetçiler; danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, idarenin kontrol süreçlerinin değerlendirilmesinde kullanmak zorundadır.

2200 - Görev Planlaması

İç denetçiler, her bir görev için; amaçları, kapsamı, süre planı ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan bir çalışma planı hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. Plan İdarenin stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin riskleri dikkate almalıdır.

2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görev planlanırken, iç denetçiler aşağıdaki hususları dikkate almak zorundadır:

• Görev konusu faaliyetin hedefleri ve performansının, yönetim tarafından kontrol edilmesi sırasında yararlanılan araçlar.

• Görev konusu faaliyetin stratejileri ve yönetimine ilişkin önemli riskler ve bu risklerin potansiyel etkilerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları.

• Kamu İç Kontrol Standartlarına kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkililiği.

• Görev konusu faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama fırsatları.

2201.G1 - İdare dışında yürütülecek bir denetim görevi planlanırken iç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları (denetim görevi kayıtlarına erişime ve sonuçların dağıtımına getirilecek kısıtlamalar dâhil) ve diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla yazılı bir anlaşma yapmak zorundadır.

2201.D1 - İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve beklentiler hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri ilgili yöneticiyle mutabakata varmak ve çok önemli görevlendirmelerde bu mutabakatı yazılı hâle getirmek zorundadır.

2210 - Görev Amaçları

Amaçlar, her bir denetim ve danışmanlık görevi için belirlenmek zorundadır.

2210.G1 - İç denetçiler, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmak zorundadır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmak zorundadır.

2210.G2 - İç denetçiler, görevin amaçlarını belirlerken, önemli hataların, suistimallerin, mevzuata aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini göz önüne almak zorundadır.

2210.G3 – Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrollerin değerlendirilmesi için yeterli kriterlere ihtiyaç vardır. İç denetçiler, hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek için yönetimin oluşturduğu kriterlerin yeterlilik derecesini ortaya koymak zorundadır. Bu kriterler yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanmak; kriterler yeterli değilse, iç denetçiler uygun değerlendirme kriterleri geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmak zorundadırlar.

2210.D1 - Danışmanlık görevi amaçlarının belirlenmesinde, ilgili yöneticiyle mutabık kalındığı ölçüde, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin de göz önünde bulundurulması zorunludur.

2210.D2 - Danışmanlık görev amaçları, idarenin değerleri, stratejileri ve hedefleriyle uyumlu olmak zorundadır.

2220 - Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmak zorundadır.

2220.G1 – Görevin kapsamı, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların dikkate alınmasını (üçüncü tarafların sahip oldukları dâhil) içermek zorundadır.

2220.G2 – Bir güvence görevi esnasında önemli danışmanlık fırsatları çıkarsa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentilerle ilgili yazılı bir anlaşma

hazırlanmalı ve danışmanlık görevinin sonuçları, danışmanlık standartlarına uygun olarak raporlanmalıdır.

2220.D1 – İç denetçiler danışmanlık görevlerini yürütürken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlarla uyumlu olmasını sağlamak zorundadır. İç denetçiler, görev sırasında kapsamla ilgili çekinceleri olursa, göreve devam edilip edilmeyeceğini belirlemek üzere, bunları ilgili yöneticiyle değerlendirmek zorundadır.

2220.D2 – Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görev amaçlarıyla uyumlu bir şekilde önemli kontroller ve kontrol zaafiyetleri konusunda dikkatli olmak zorundadırlar.

2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, süre kısıtı ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları belirlemek zorundadır.

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hâle getirmek zorundadırlar.

2240.G1 – İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürlerini içermek zorundadır. İş programı, saha çalışmasına başlanmadan önce onaylanmak zorunda olup, programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmak zorundadır.

2240.D1 – Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir.

2300 - Görevin Yürütülmesi

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.

2310 - Bilgilerin Belirlenmesi

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri belirlemek zorundadır.

2320 - Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını, uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır.

2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır.

2330.G1 – İç denetim birimi başkanı, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmek zorundadır. İç denetim birimi başkanı, gerektiğinde bu kayıtları kurum dışı taraflara vermeden önce üst yöneticinin onayını ve/veya hukuk müşavirliğinin görüşünü almak zorundadır.

2330.G2 – İç denetim birimi başkanı, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları, kayıtların hangi ortamda muhafaza edildiğine bakılmaksızın, belirlemek zorundadır. Bu esaslar, idarenin temel ilkelerine ve ilgili mevzuata uygun olmak zorundadır.

2330.D1 - İç denetim birimi başkanı, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve idare içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikaları belirlemek zorundadır. Bu politikalar, idarenin düzenlemelerine ve ilgili mevzuata uygun olmak zorundadır.

2340 - Görevin Gözetimi

Görevler; görevin amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve iç denetçilerin mesleki gelişimini sağlayacak bir tarzda gözetlenmek zorundadır.

2400 - Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.

2410 - Raporlama Kriterleri

Raporlar, varılan sonuçlar, uygulanabilir öneriler ve eylem planlarının yanı sıra görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır.

2410.G1 – Görevin sonuçlarını gösteren rapor, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini de içermek zorundadır. Bu görüş ve kanaatler, üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin beklentilerini dikkate almak ve faydalı, ilgili, yeterli ve güvenilir bilgilerle desteklenmek zorundadır.

2410.G2 – İç denetçilerin, denetlenen faaliyete ilişkin iyi uygulamalara ve başarılı performansa denetim raporlarında yer vermesi teşvik edilir.

2410.G3 – Görev sonuçları idare dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki kısıtlamaları da içermek zorundadır.

2410.D1 – Danışmanlık görevi sonuçlarının raporlanmasının şekil ve içeriği, görevlendirmenin niteliğine ve ilgili yöneticinin ihtiyaçlarına bağlı olarak değişir.

2420 - Raporlamanın Kalitesi

Raporların; doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı ve tam olması ile zamanında sunulması zorunludur.

2421 - Hata ve Eksiklikler

Görev sonuçlarını gösteren rapor önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim birimi başkanı, bu raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmek zorundadır.

2430 - "Kamu İç Denetim Standartları'na Uygun Olarak Yapılmıştır" İbaresinin Kullanılması

İç denetçiler, iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayacak Kalite Güvence ve Geliştirme Programı sonuçlarının desteklemesi şartıyla, görevlerinin "Kamu İç Denetim Standartları'na Uygun Olarak" yapıldığına dair ibareye raporlarında yer verebilirler.

2431 - Aykırılıkların Açıklanması

İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına veya Standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken (iç denetim birimi başkanı tarafından) aşağıdaki hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır:

- Tam olarak uyumun sağlanamadığı Meslek Ahlak Kuralı ve/veya Standart.
- Aykırılığın sebepleri.

• Aykırılığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi.

2440 - Sonuçların Dağıtımı

İç denetim birimi başkanı, görev sonuçlarını ilgili taraflara dağıtmak zorundadır.

2440.G1 – İç denetim birimi başkanı, denetim önerilerini yerine getirecek yöneticilere görev sonuçlarının raporlanmasından sorumludur.

2440.G2 – İç denetim birimi başkanı, aksi yasal olarak düzenlenmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara göndermeden önce aşağıdaki hususları yerine getirmek zorundadır:

• İdare açısından oluşabilecek muhtemel riskleri değerlendirmek.

• Uygun bir şekilde üst yönetici ve/veya hukuk müşaviri ile istişare etmek.

• Sonuçların kullanımını kısıtlayarak dağıtımı kontrol altına almak.

2440.D1 – İç denetim birimi başkanı, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının ilgili yöneticilere raporlanmasından sorumludur.

2440.D2 – Danışmanlık görevleri sırasında, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, idare için önemli hâle geldiğinde üst yöneticiye ve üst düzey yöneticilere bildirilmek zorundadır.

2450 – Kapsamlı Görüş

Kapsamlı bir görüş ortaya konulacaksa, idarenin stratejileri, hedefleri ve riskleri ile üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin beklentilerinin dikkate alınması ve görüşün faydalı, ilgili, yeterli ve güvenilir bilgilerle desteklenmesi zorunludur.

2500 - İlerlemenin İzlenmesi

İç denetim birimi başkanı, yönetime rapor edilen sonuçların uygulanma durumunun izlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.

2500.G1 – İç denetim birimi başkanı, üst düzey yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst düzey yöneticilerin gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri izlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır.

2500.D1 – İç denetim birimi başkanı, ilgili yöneticilerle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını izlemek zorundadır.

2600 - Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

İç denetim birimi başkanı, üst düzey yöneticinin idare için kabul edilemeyecek düzeyde bir artık riski üstlenmeyi kabul ettiğine kanaat getirdiği takdirde, konuyu üst düzey yöneticiyle müzakere etmek zorundadır. Artık riskle ilgili olarak bir mutabakata varılamazsa, iç denetim birimi başkanı, konuyu, çözümlenmesi için üst yöneticiye rapor etmek zorundadır.

4.4. İç Kontrol, İç Denetim Uygulamalarında Yetkili Kurum ve Kuruluşlar

4.4.1. İç Kontrol

İç kontrol alanında aktörlere baktığımızda ülke düzeyinde Hazine ve Maliye Bakanlığı, idare düzeyinde ise üst yönetici, üst yönetici başkanlığında merkez teşkilatında yer alan birimlerin harcama yetkililerinden ve ihtiyaç duyması halinde üst yöneticinin görevlendireceği diğer kişilerden oluşan İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu, mali hizmetler birimi ve harcama

birimleridir. İç denetçiler ise, iç kontrol sistemini Kanun ve ilgili diğer mevzuat kapsamında denetlemekten ve üst yöneticiye raporlamaktan sorumludur.

İç kontrole ilişkin standartlar, Hazine ve Maliye Bakanlığınca (Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü) belirlenmektedir. Bakanlık bu yetkisi uyarınca 2007 yılında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğini yayımlamıştır. Bakanlıkça 2006 yılında yürürlüğe konulan *İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar* çıkartılmış olup bu Esas ve Usullerin yerini ise 5 Mart 2025 tarihinde yürürlüğe konulan *Kamu İç Kontrol Yönetmeliği* ile *Kamu Ön Malî Kontrol Yönetmeliği* almıştır.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğünün görev ve yetkilerini düzenleyen 220/A maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan *"Mali yönetim ve iç kontrol alanında uluslararası genel kabul görmüş standartlarla uyumlu standart ve yöntemler belirlemek, mali hizmetler uzman yardımcıları özel yarışma sınavları, atama ve yerleştirilme, yetiştirilme, eğitim ve yeterlik sınavlarına ilişkin faaliyetleri yürütmek, kamu idarelerine eğitim ve rehberlik hizmeti vermek, uygulamaları izlemek, belirlenen yöntem ve standartlara uygunluğu açısından değerlendirmek, kurumsal ve konsolide raporlar düzenlemek ve önerilerde bulunmak, mali yönetim ve iç kontrol uygulamalarının uyumlaştırılması ve bilgi paylaşımına yönelik yönetim bilgi sistemleri oluşturmak, mali hizmetler birim yöneticilerine ve diğer yönetici ve uzmanlara yönelik düzenli yıllık bilgilendirme ve değerlendirme toplantıları düzenlemek, mali saydamlığın sağlanmasına yönelik uygulamaları izlemek, değerlendirmek ve öneriler geliştirmek"* hükmü kapsamında iç kontrol alanında merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yürütmektedir. *Kamu İç Kontrol Yönetmeliği*'nin *"İç kontrol merkezi uyumlaştırma görevi*" başlıklı 8 inci maddesinde anılan Genel Müdürlüğün bu alandaki merkezi uyumlaştırma görevi Kararnamedeki yetkilerine benzer şekilde sayılmıştır.

5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesi hükmüne tabi kamu idareleri, anılan Bakanlıkça belirlenen düzenlemelere uygun olarak iç kontrol sistemlerini oluşturmaktadır. *Kamu İç Kontrol Yönetmeliği*ne göre, İdare Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planları en fazla iki yıllık dönemler itibarıyla malî hizmetler birimince hazırlanır, en geç kapsadığı dönemin ilk yılının Ocak ayının ilk haftası itibarıyla yürürlüğe konulur. İdare Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planı, üst yöneticinin onayını izleyen on iş günü içinde Bakanlığa gönderilir.

Yine söz konusu Yönetmeliğe göre; malî hizmetler birimi, idarenin yönetici ve diğer personelinin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve önerileri, harcama birimlerinin değerlendirmeleri, eylem planlarının gerçekleşme sonuçları ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporları dikkate alarak idarede iç kontrol sisteminin uygulama sonuçlarını izler, değerlendirir ve hazırladığı iç kontrol sistemi değerlendirme raporunu güvence beyanlarına kanıt teşkil etmek amacıyla üst yöneticiye sunar. Üst yönetici tarafından onaylanan iç kontrol sistemi değerlendirme raporu ve idare Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planı gerçekleşme sonuçları, Kanuna ekli (I), (II) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan idarelerce izleyen yılın en geç Mart ayının on beşine kadar, mahalli idarelerce ise izleyen yılın en geç Mayıs ayının on beşine kadar Bakanlığa gönderilir. İdarelerin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum çalışmaları ve uyum düzeyi; Kanun, bu Yönetmelik, Kamu İç Kontrol Standartları ve ilgili diğer düzenlemeler çerçevesinde Bakanlık tarafından izlenir ve değerlendirilir. Bakanlık tarafından yapılacak izleme ve değerlendirme çalışmaları; idarelerce hazırlanan iç kontrole ilişkin dokümanlar ve diğer bilgi kaynakları üzerinden düzenli izleme ile belirli bir plan çerçevesinde yerinde izleme ve değerlendirme yapmak suretiyle gerçekleştirilir.

4.4.2. İç Denetim

4.4.2.1. Özel Sektör

Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kuruluş çalışmaları Aralık 1994 yılında başlamış ve 47 kurucu üyenin çalışmaları ile 1995 yılında "İç Denetim Enstitüsü" ismi ile meslek örgütüne dönüşmüştür. Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulmasıyla iç denetim mesleği kurumsal bir kimlik kazanmıştır. 1996 yılında IIA (The Institute of Internal Auditors) ve ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) üyeliğine kabul edilen Enstitünün adı 1998 yılında Bakanlar Kurulu kararı ile "Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)" olarak onaylanmıştır[11].

4.4.2.2. Kamu sektörü

5018 sayılı Kanunla, iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu üstlenen İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), yedi üyeden oluşur. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere bu Kanunda sayılan görevleri yürütmektedir. Kurulun bu görevleri arasında *"İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek*" te bulunmaktadır.

Kurulun web sayfasında 11.08.2025 tarihi itibariyle yer alan bilgilere göre, 2100 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. Dolu kadro sayısı 935, boş kadro sayısı ise 1.165'dir[12].

İç denetçi sayısı 3 ve üzerinde olan idarelerde İDKK'nın uygun görüşü ile üst yöneticiye bağlı olarak makam onayıyla iç denetim birimleri kurulmaktadır.

Uluslararası standartlara uygun olarak İDKK'nın çıkarmış olduğu düzenlemeler çerçevesinde iç denetçiler iç denetim faaliyetlerini yürütmektedir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin yanı sıra bu alandaki önemli düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

- 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
- 2024-2026 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi
- 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 Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi Vaka Çalışmaları
- Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi
- Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Kullanılabilirliğine İlişkin Esas ve Usuller

Diğer taraftan, Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi tarafından yayımlanan "Bilgi ve İletişim Güvenliği Denetim Rehberi" de 30.11.2021 tarihli Kurul kararıyla iç denetim mevzuatı kapsamına dâhil edilmiştir

[11] https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari

[12] https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari

İDKK ise idarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmakta ve kamuoyuna açıklamaktadır.

2023 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda;

- 221 kamu idaresi tarafından İDKK'ya gönderilen iç denetim faaliyet raporu ile 1.010 denetim, 266 danışmanlık ve 141 inceleme olmak üzere toplam 1.417 raporun değerlendirilmesi ve sonuçlarının konsolide edilmesi suretiyle Kamu İç Denetim Genel Raporunun hazırlandığı,
- 2022 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadro doluluk oranı %43 iken 2023 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadro doluluk oranı %45' olarak gerçekleştiği, geçmiş yıllar kadro doluluk oranlarına bakıldığında da kadro doluluk oranlarının %40-45 dolaylarında seyrettiğinin görüldüğü,
- İdarelerdeki iç denetim birim başkanlıklarının oranına bakıldığında, idarelerin %66'sında kadroları olmasına rağmen iki veya daha az iç denetçi istihdam edildiği, iç denetim birim başkanlığının kurulamadığı, ayrıca, iç denetim birim başkanlığı kurulamamasından dolayı Kamu İç Denetim Yazılımının (İçDen) da kullanılamadığı ve sonuç olarak bu durumun iç denetim faaliyetlerinin etkinlik düzeyine olumsuz olarak yansıdığı,
- İç denetçilerin kamu idarelerinde yürütmüş oldukları danışmanlık ve denetim faaliyetleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde; Pandemi sürecinin olumsuz etkilerinin hafiflemesiyle birlikte 2022 yılında tüm kamu idarelerinde üretilen denetim ve danışmanlık raporlarında bir önceki yıla göre %20'lere varan bir artış gözlendiği,
- Üretilen raporlar bakımından iç denetim birimleri bütçe türlerine göre ele alındığında ise, bu artışın özellikle mahalli idareler ve üniversitelerde yer alan iç denetim birimlerinde üretilen rapor sayılarında bir önceki yıla göre %30'luk artış sağlanmasından kaynaklandığının gözlemlendiği,
- Geçmiş yıllarda olduğu gibi 2023 yılı içerisinde de iç denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin sistem ve uygunluk denetimlerine yoğunlaştığı ve mali denetim, BT denetimleri ve performans denetimlerinin ise sınırlı kaldığının gözlemlendiği, ancak Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi tarafından yayımlanan "Bilgi ve İletişim Güvenliği Denetim Rehberi"nin 30.11.2021 tarihli Kurul kararıyla iç denetim mevzuatı kapsamına dâhil edilmesi ve Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi tarafından tüm kamu idarelerinde 2022 yılı içerisinde Bilgi ve İletişim Güvenliği Denetiminin yapılmasının zorunlu hale getirilmesiyle birlikte, BT Denetimi özelinde geçmiş yıllara göre kayda değer bir artış olduğu gözlemlendiği

belirtilmektedir.

4.5. Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler ve Yapısal Sorunlar

Ülkemizle ilgili 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 (Kükrer, 2020, s. 83).

Mevcut durumda iç denetçiler iç kontrol denetimlerinde rutin kontrolleri, kurum içi yazılımları ve klasik araçları kullanmaktadır. Ancak iç denetçiler, iç kontrol faaliyetlerinin denetim sürecinin daha etkili olabilmesi yapay zekâ, makine öğrenmesi ve nesnelerin interneti gibi

teknolojilerle desteklenmiş ve sürekli izleme sağlayacak entegre yazılımlara ihtiyaç duyulduğunu belirtmiştir. İç kontrol sisteminin güçlendirilerek sürekli olarak izlenebilmesi için ise risklerin yeniden tanımlanması, siber güvenlik ve yazılımlar arası entegrasyonun sağlanması, yetkin iç denetçilerin artması ve denetimde yeni teknolojilerin kullanımının yaygınlaşması gerektiği ifade edilmiştir. Yeni dönemde odaklanılması gereken konular ise bunlarla paralellik göstermekle birlikte iç denetçiler ayrıca etik ve performans konularına odaklanılması gerektiğini de belirtmişlerdir. Denetimde kalite güvencesi ve kalite kontrolünün sağlanması için ise dış denetim, kurumlar arası uyum, iç denetçilerin eğitimi ve iç denetçilere yaptırım yetkisi verilmesi önerilmektedir (Özçelik, 2024, s. 79).

5. SAYIŞTAY 2023 YILI DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORUNDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

Sayıştay tarafından 5018 sayılı Kanunun 68 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38'inci maddeleri gereği hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan "*2023 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*"nda iç kontrol ve iç denetime yönelik tespit ve değerlendirmelere aşağıda aynen yer verilmiştir:

KAMU İDARELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55'inci maddesinde iç kontrol, "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile getirilen çağdaş yönetim anlayışı kamu kurumlarına, Kanun'un 56'ncı maddesinde belirtilen amaçları sağlamaya yönelik organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontrolleri içeren iç kontrol sistemlerini kurma ve etkin bir şekilde yürütme görevi vermiştir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulması kamu idarelerinin sorumluluğunda olmakla birlikte bu sistemlerin değerlendirilmesi görevi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştaya verilmiştir. Mezkûr Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca Sayıştay, yapacağı düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirecektir.

Sayıştay gerek bu görevi gereği gerekse denetim esnasında riskli alanların tespit edilerek denetimin yoğunlaştırılacağı alanların belirlenmesine yardımcı olmak üzere idarelerin iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. Sayıştay bu kapsamda, iç kontrol sistemi değerlendirme prosedürleri ile düzenlilik denetim raporunda yer alan "İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi" bölümünde yer verdiği tespit ve önerileri aracılığıyla çağdaş denetim anlayışına uygun olarak kamu kurumlarına rehberlik etme faaliyetleri gerçekleştirmektedir.

3.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Analizi

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesine göre, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi düzenlilik denetiminin bir parçasıdır. Bu değerlendirmeyi gerçekleştirmek amacıyla "İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri" oluşturulmuştur.

Bu prosedürler tasarlanırken öncelikle, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'un ilgili alt mevzuatı ile yapılan düzenlemeler dikkate alınmıştır. Bu çalışmada ayrıca, iç kontrol sistemi alanında tüm dünyada genel kabul görmüş olan standartlara uygun bir değerlendirme yöntemi benimsenmiştir.

Değerlendirme 36 prosedür aracılığı ile yapılmıştır. Her prosedür için 0 (sıfır) ve 4 (dört) puan aralığında bir değerlendirme yapılmaktadır. Değerlendirme sonucunda alınan puanların toplanması ile "Kurum Toplam Puanı"na ulaşılmaktadır. Bu puanlara göre, idarelerin iç kontrol sistemlerinin kurulup kurulmadığı ve etkin çalışıp çalışmadığı değerlendirilmektedir. Puanlar ve karşılıkları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 7: İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri Puanlama Tablosu

0	Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.
1	Bu konuda çalışmalar mevcuttur; ancak tamamlanmamıştır.
2	Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.
3	Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
4	Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.

2023 yılında düzenlilik denetimi gerçekleştirilen 5018 sayılı Kanun'a tabi kamu idarelerinin İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi sonucu elde ettikleri ortalama puanlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 8: 5018 sayılı Kanuna Tabi Olan Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları

Bütçe Türü	**Ortalama Puan (100 Puan Üzerinden)**	**Kurum Sayısı**
Genel Bütçeli İdareler	83,38	39
Sosyal Güvenlik Kurumları	97,74	2
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	81,29	114
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	81,23	42
Mahalli İdareler	61,69	274
TOPLAM İDARE SAYISI		**471**

Kamu idarelerinin mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde uymakla yükümlü bulundukları Kamu İç Kontrol Standartları çerçevesinde iç kontrol bileşenleri; "kontrol ortamı", "risk değerlendirme", "kontrol faaliyetleri", "bilgi ve iletişim" ile "izleme"den oluşmaktadır. İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan sorulara ilişkin değerlendirmeleri iç kontrol sisteminin bileşenleri bazında ele almak gerekmektedir.

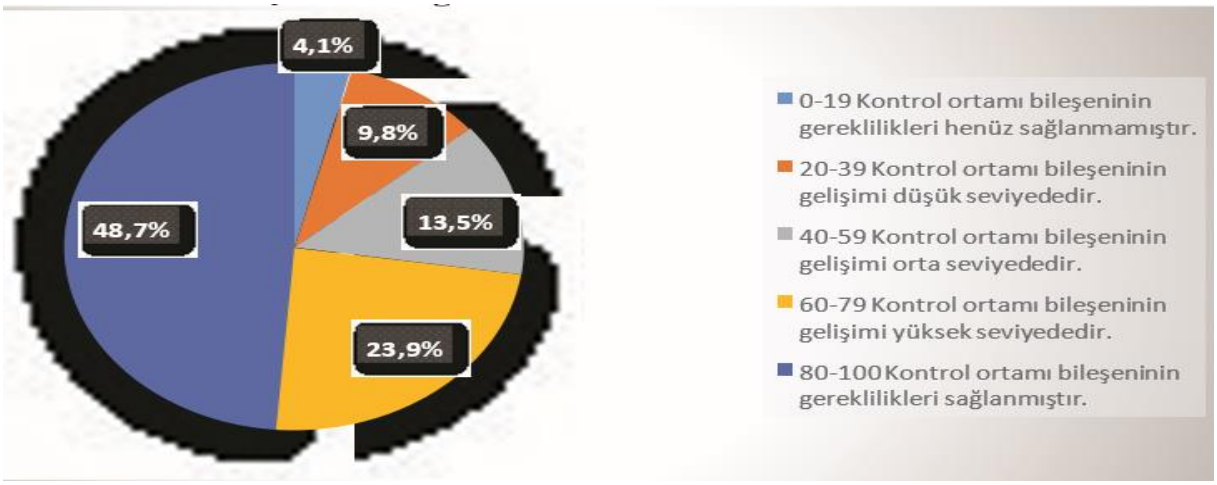
3.1.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin temel bileşeni olan kontrol ortamı, çalışanların iç kontrol bilincinin oluşmasını sağlar ve iç kontrolün diğer bileşenleri için bir temel oluşturur. Bu açıdan iç kontrol

sisteminin etkin biçimde işleyebilmesi için eksiği olmayan bir kontrol ortamına ihtiyaç duyulmaktadır.
İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan kontrol ortamına ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %48,7'sinde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %23,9'unda bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %13,5'inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %9,8'inde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %4,1'inde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 2: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi



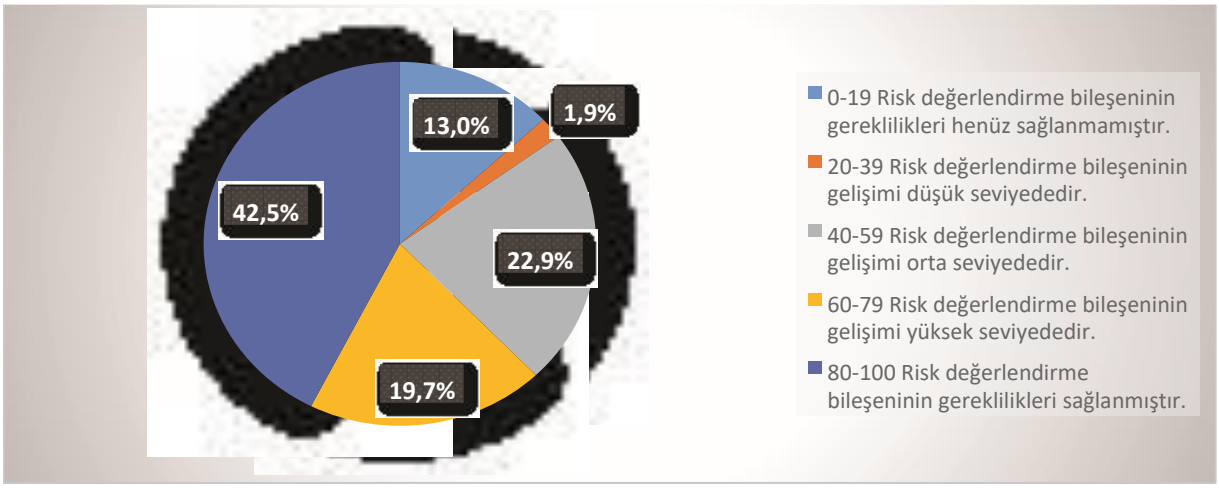
3.1.2.Risk Değerlendirme

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşeni, risklerin tespit edilmesi, gerçekleşme ihtimali ve olası etkilerinin değerlendirilerek önceliklendirilmesi, risklere cevap verilmesi ile risklerin izlenmesi ve raporlanmasını içermektedir.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %42,5'inde risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %19,7'sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %22,9'unda bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %1,9'unda çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %13'ünde risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 3: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi



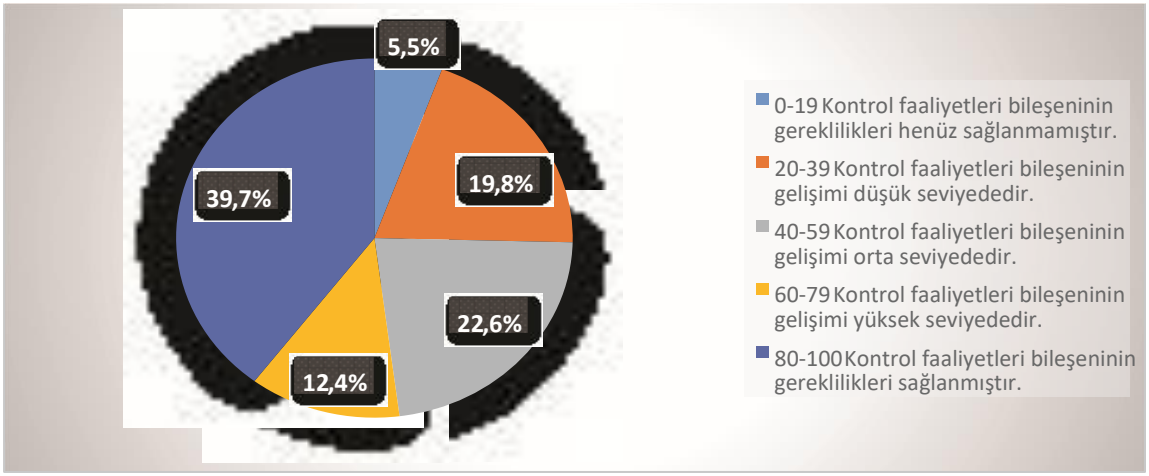
3.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %39,7'sinde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %12,4'ünde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %22,6'sında bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %19,8'inde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %5,5'inde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 4: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi



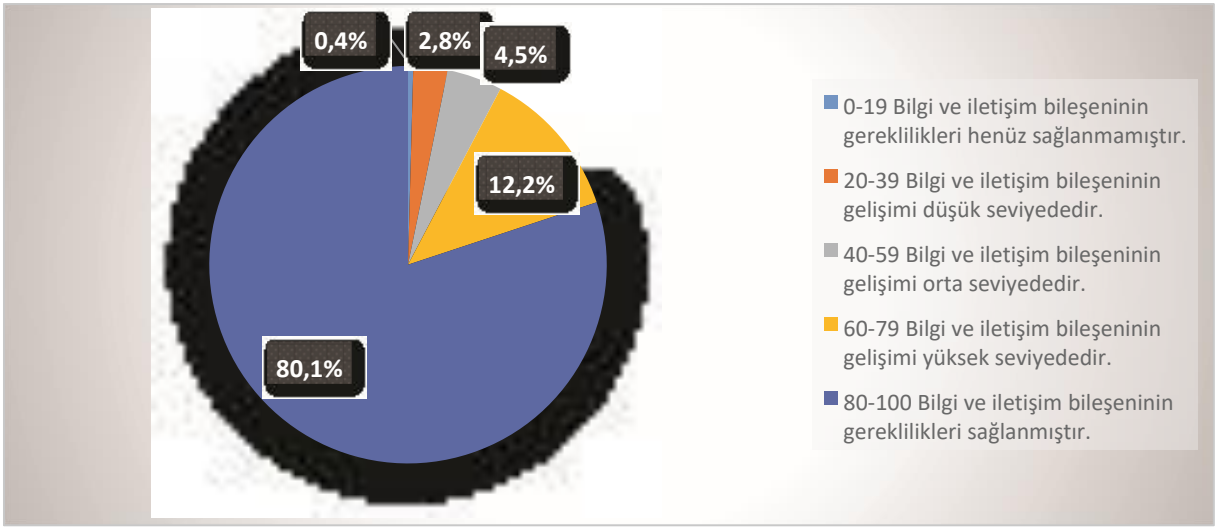
3.1.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşeni, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %80,1'inde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %12,2'sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %4,5'inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %2,8'inde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %0,4'ünde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 5: Bilgi ve İletişim Bileşeninin Değerlendirilmesi



3.1.5. İzleme

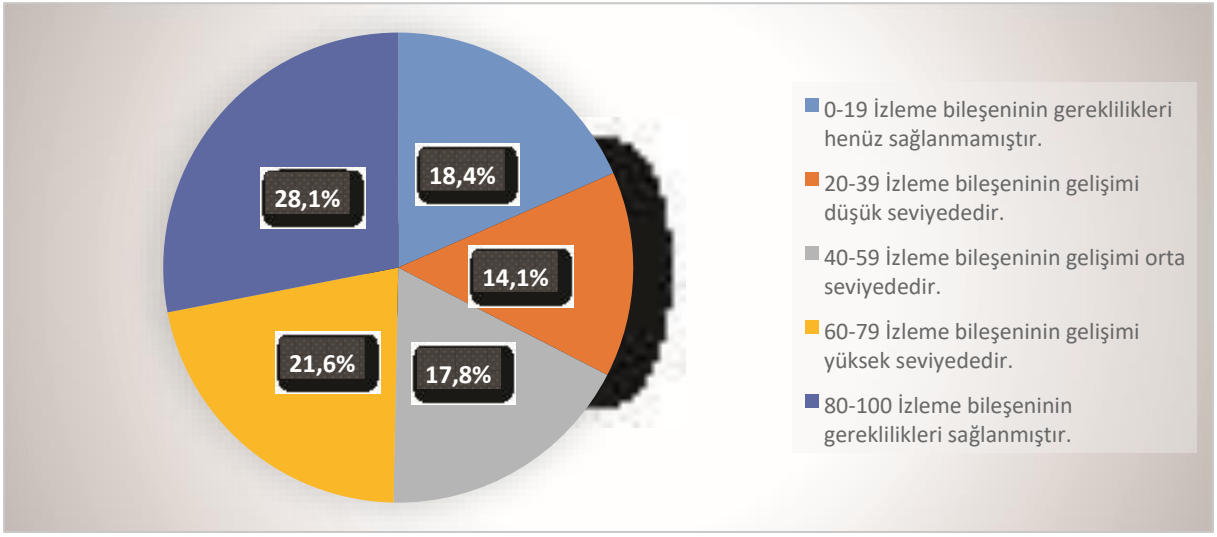
İdareler belirlenmiş amaçlarına ulaşmak üzere, faaliyetlerin misyonlarına uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek ve buna güvence sağlayan iç kontrol sisteminin yeterliliğini, işleyişini ve etkinliğini düzenli olarak izlemek durumundadırlar. İzleme iç kontrol sisteminin diğer bileşenleriyle etkileşim halindedir.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan izleme bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %28,1'inde izleme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.

- %21,6'sında bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %17,8'inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %14,1'inde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %18,4'ünde izleme bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 6: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi



3.2. Düzenlilik Denetimi Raporlarında Yer Alan Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Tespitlerin Değerlendirilmesi

6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca Sayıştay, düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. 2023 yılında düzenlilik denetimleri gerçekleştirilen Kurumlar için idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin olarak tespit edilen hususlara aşağıda ayrıntıları ile yer verilmiştir.

3.2.1. Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol ortamı bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

3.2.1.1. *Kontrol Ortamının Oluşturulmasına İlişkin Eksiklikler*

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyon yapısı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve yönetim felsefesine ilişkin hususları kapsar.

Bu bağlamda bazı kamu idarelerinde, iç kontrol sisteminin temelini oluşturan ve etkin işlemesinin ön koşulu olan kontrol ortamının sağlanmasında aşağıda belirtilen birtakım eksiklikler bulunduğu tespit edilmiştir.

- Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmediği veya bunların belirlenip yazılı hale getirilmesi konusunda eksiklikler bulunduğu,
- İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmalarında eksiklikler olduğu veya bu çalışmaların yapılmadığı veya yeterli olmadığı,
- Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikasının belirlenmediği veya bunların belirlenip duyurulmasında yetersizlikler olduğu

tespit edilmiştir.

3.2.1.2. *Hassas Görevlere İlişkin Tespitler*

Kamu iç kontrol standartlarına göre, idarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde hassas görevlerin belirlenmesine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı veya bu çalışmaların tamamlanması, tüm birimleri kapsaması ve personele duyurulması konusunda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

3.2.2. Risk Değerlendirme Bileşenine İlişkin Tespitler

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi risk değerlendirme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Stratejik Planın mevzuata uygun hazırlanmakla birlikte zamanında yayımlanmadığı veya zamanında yayımlanmakla birlikte içerik olarak mevzuata uygun olmadığı,
- İdare Performans Programının mevzuata uygun şekilde hazırlanmamış ve zamanında yayımlanmamış olduğu veya zamanında yayımlanmakla birlikte içeriğinin mevzuata uygun olmadığı,
- İç kontrol risklerinin belirlenmediği veya belirlenmesine ilişkin yapılan çalışmaların yetersiz olduğu,
- Bu çalışmanın yapıldığı bazı idarelerde ise risk değerlendirme bileşeninin sonraki aşamaları olan risklerin gerçekleşme ihtimali ve önceliklendirilmesinin yapılmadığı veya çalışmalar yapılmakla birlikte yeterli olmadığı

tespit edilmiştir.

3.2.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

3.2.3.1. *İş Akış Süreçleri Hakkında Tespitler*

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile Kamu İç Kontrol Rehberinde, idarelerde faaliyetlere ait iş akış süreçlerinin yazılı olarak oluşturulması ve bu süreçlerde görev alanların yetki sınırları ile sorumluluklarının belirlenmesi gerektiği, belirlenen süreçlerin analiz edilerek süreçlerdeki hangi yetkilerin kimlere devredileceğinin tespit edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, yürütülen faaliyetlere ilişkin iş akış süreçlerinin belirlenmesine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı veya yapılan çalışmalarda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

3.2.3.2. *Görevler Ayrılığı Hakkında Tespitler*

Kamu iç kontrol standartlarına göre hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmalıdır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, kurum içi görevlendirmelerde görevler ayrılığı ilkesinin dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

3.2.3.3. *Kontrol Faaliyetleri Hakkındaki Diğer Tespitler*

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- İç kontrol risklerinin belirlenmesi çalışmalarına başlamış olmakla birlikte, risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerden sorumlu olanların belirlenmediği veya bu konuda eksiklikler olduğu,
- Yetki devirlerinin mevzuata uygun olmadığı veya bazı aykırılıklar taşıdığı,
- Ön mali kontrol sisteminin, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmadığı veya kurulmuş olmakla birlikte iyileştirilmesi gerektiği,
- Ön mali kontrol yönergesi olmadığı veya mevcut olmakla birlikte eksiklikler barındırdığı

tespit edilmiştir.

3.2.4. Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin olarak denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Faaliyet raporlarının hazırlanmadığı veya hazırlanmakla birlikte mevzuata uygunluk ve zamanında yayımlanma yönlerinden eksiklikleri bulunduğu tespit edilmiştir.

3.2.5. İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi izleme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

3.2.5.1. *İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları Hakkında Tespitler*

Kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin, kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi'ne uygun olarak iki yıllık İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları hazırlamaları gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinin;

- İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlamadığı,

- Eylem planı hazırlayan idarelerin bir kısmında ise bu planların güncellenmediği veya

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne uygun olmadığı

tespit edilmiştir.

3.2.5.2. *İç Denetim Hakkında Tespitler*

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak yürürlüğe konulan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile iç denetim biriminin amacı, teşkilat yapısı ve görevleri belirlenmiştir. Kamu idarelerinin belirtilen hükümler çerçevesinde iç denetim birimini oluşturmaları ve iç denetim faaliyeti gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- İç denetim birimi oluşturulmadığı veya iç denetçi ataması yapılmadığı,
- İç denetçisi bulunan bazı idarelerde ise iç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışmalarının yapılmadığı veya denetim çalışmaları mevcut olmakla birlikte raporlamada bazı aksaklıklar bulunduğu

tespit edilmiştir.

3.2.5.3. *İç Kontrol Sisteminin Yıllık Değerlendirmesinin Yapılmaması*

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Kamu İç Kontrol Rehberi uyarınca idarelerin iç kontrol sistemlerini yılda en az bir kez değerlendirmeleri ve üst yöneticiye raporlamaları gerekmektedir. İç kontrol sistemlerinin izlenmesinde sorumluluk üst yöneticiye ait olup üst yönetici bu sorumluluğu iç denetim birimi, strateji geliştirme birimi ve harcama yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, iç kontrol sisteminin tüm birimler tarafından yıllık değerlendirmesinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

6. AVRUPA KOMİSYONU 2024 TÜRKİYE RAPORUNDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

Avrupa Komisyonu 1998 yılından itibaren aday ülkelerin Kopenhag kriterlerine uyum konusunda kaydettiği gelişmeleri yıllık olarak değerlendiren raporlar yayımlamakta olup hazırlanan 2024 yılı Türkiye Raporunun 32 numaralı "Mali Kontrol" Faslında konuyla ilgili olarak özetle;

- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Nisan 2024'te İç Kontrol Sistemi İzleme ve Değerlendirme Rehberi ile Kamu Kurumsal Risk Yönetimi Rehberini hazırladığı,
- 5018 sayılı Kanunun, iç denetim uygulamalarını uluslararası standartlara uygun olarak düzenlediği,
- Ancak iç denetimin amacı, yetkisi ve sorumluluğu, Bakanlıklarda iç denetim birimlerinin bulunmasına yönelik yasal bir zorunluluk olmaması nedeniyle sekteye uğradığı,

- Ayrıca iç denetim birimi amirlerinin statüsünün yasal hâle gelmesi, iç denetçi sayısının artırılması ve ilgili kılavuzların güncellenmesi gerektiği,
- İç denetim tavsiyelerinin uygulanmasında sistematik bir izleme mekanizmasının bulunmadığı,
- Mevzuatta ve uygulamada iç denetim ve teftiş kuruluşları arasında muğlaklık olması, iç denetim fonksiyonunun etkililiğine zarar verdiğini,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma birimi olduğu, Kurulun bağımsızlığını sağlamak ve görevini yerine getirebilmesini teminen kapasitesini, organizasyon yapısını ve kaynaklarını güçlendirmek için daha fazla adım atılması gerektiği

belirtilmektedir[13].

7. 2024 OECD RAPORUNDA İÇ KONTROL, RİSK VE İÇ DENETİM UYGULAMALARI

Ülkelerden anket suretiyle elde ettiği verilere dayanarak OECD'nin yayımladığı ve iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim konularını da kapsayan "Anti-Corruption and Integrity Outlook 2024" Raporunda[14];

- Kamu sektörü kuruluşlarında, kamu bütünlüğünü korumak için etkili bir iç kontrol sistemi ve risk yönetimi çerçevesine sahip olmanın esas olduğu,
- Etkili iç kontrol ve risk yönetimi politikaları ve süreçlerinin, kamu sektörü kuruluşlarının dolandırıcılık ve yolsuzluğa karşı savunmasızlığını azaltacağı, bu politikalar ve süreçlerin ayrıca paranın karşılığını almaya yardımcı olacağını, hükümetlerin vatandaşlara fayda sağlayan ve israfı önleyen programlar sunmak için en iyi şekilde çalışmasını sağlayarak karar almayı kolaylaştıracağını,
- İç kontrol ve risk yönetiminin, dolandırıcılık ve yolsuzluğu önlemek, tespit etmek ve bunlara yanıt vermek için bir dizi önlemi kapsadığı, bunların; yönetimin ve personelin riskleri yeterli şekilde değerlendirerek ve riske dayalı kontroller geliştirmesine yardımcı olacağı,
- OECD'nin; tüm tarafları "kamu sektörü kuruluşlarında dürüstlüğü korumak için etkili bir iç kontrol ve risk yönetimi çerçevesi uygulamaya" çağırdığı,
- İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerindeki gerekli iyileştirmelerin yeni teknolojileri içermesi gerektiğini,
- Yapay zekanın; risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerine dahil edilmesiyle birlikte kamu yönetimine ve özellikle yolsuzluğun önlenmesine değer katabileceği,
- Yapay zeka araçlarının yönetimin dolandırıcılık risklerini belirlemesine ve iç denetçilerin dolandırıcılığı tespit etmesine yardımcı olabileceği,
- Ülkelerin genellikle risk yönetimi ve iç kontrolle ilgili düzenlemelerinin güçlü olduğu,
- Ülkelerin %70'inin iç kontrol sistemlerinin bir parçası olarak dolandırıcılık ve yolsuzluğun önlenmesiyle ilgili yönergeleri yayınladığı ve ülkelerin %71'inin ise bu

[13] https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2024_trkiye_report_tr.pdf
[14] https://www.oecd.org/en/publications/anti-corruption-and-integrity-outlook-2024_968587cd-en.html

riskleri risk yönetimi çerçevelerinde açıkça ele aldığı, bununla birlikte risk yönetimi uygulamalarının daha da geliştirilmesinde yarar bulunduğu,

- Diğer taraftan, iç denetim uygulamaların önemli ölçüde güçlendirilmesi gerektiği,
- Ortalama olarak ülkelerin iç denetimle ilgili standart düzenlemelerin yalnızca %51'ine sahip olduğu,
- OECD ülkelerinin yaklaşık yarısının iç denetim önerilerinin uygulanmasıyla ilgili merkezi veri toplamadığı ve bu durumun iç denetimin etkisini zayıflatabileceği,
- Etkili iç denetim ve risk yönetiminin, yöneticilere hedeflerine ulaşmada ve bu hedefleri engelleyen risklerin etkili bir şekilde yönetilmesi konusunda güvence vererek kamu kaynaklarının israfını ve dolandırıcılık ve yolsuzluğa karşı zaafları azaltacağı

ifade edilmiştir.

İÇ DENETİMİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇ

Güçlü bir iç kontrol sistemine sahip olabilmek için iç kontrolün tüm bileşenlerin etkin bir şekilde oluşturulması ve işletilmesi gerekmektedir. Bunlardan "izleme bileşeni" özel bir öneme sahiptir. Sistemin izlenmesinde; üst yönetici, İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu ve mali hizmetler önemli bir role sahip olmakla birlikte üst yöneticiye sistemin etkili işleyip işlemediği konusunda rapor sunan iç denetçiler çok daha kritik bir role sahiptir. Bu bağlamda güçlü bir iç denetime ihtiyaç bulunmaktadır.

Ülkemiz bakımından konu ele alındığında yukarıda da belirtildiği üzere iç denetimle ilgili kronikleşmiş sorunların bulunması iç denetimin iç kontrol üzerindeki beklenen pozitif etkilerinin oluşmasına engel teşkil etmektedir. Bu sorunlardan öne çıkanlar; iç denetçi atamalarının düşük oranda olması, birçok yerde iç denetçi olmaması ya da çok az sayıda iç denetçi olması, iç denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinin sistem ve uygunluk denetimlerine yoğunlaşması ve mali denetim, BT denetimleri ve performans denetimlerinin ise sınırlı kalması, iç denetim birimlerinin teşkilat şemalarında yer almaması, İDKK'nın etkinliğinin istenen seviyede olmaması, vb. Bu itibarla bu alanlarda ciddi bir iyileşme olmadan iç denetimin iç kontrol üzerindeki beklenen pozitif etkilerini görmemiz güçleşecektir.

2025 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programına bakıldığında; 12. Kalkınma Planının "*943 numaralı- Kamu idarelerinde iç kontrol sistemleri ve iç denetim uygulamalarının etkinliği güçlendirilecektir.*" hedefiyle ilgili aşağıda gösterilen eylemlerin bulunduğu görülmüştür.

Politika/Tedbir	Sorumlu/İşbirliği Yapılacak Kuruluşlar	Yürütülecek Faaliyetler ve Projeler
Kamu idarelerinde iç kontrol sistemleri ve iç denetim uygulamalarının etkinliği güçlendirilecektir. (Kalkınma Planı p.943)		
Tedbir 943.1. Kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin ve iç denetim uygulamalarının etkinliğini artırmaya yönelik eğitim ve rehberlik faaliyetleri yoluyla kurumsal kapasite geliştirilecektir.	Hazine ve Maliye Bakanlığı (S), Sayıştay, ÖSYM, İlgili Kamu Kurum ve Kuruluşları	1. Kamu idarelerinin mali hizmetler birimlerinin etkinliğini artırmaya yönelik eğitim ve rehberlik faaliyetleri düzenlenecektir.
Tedbir 943.2. İç kontrol uygulamalarının güçlendirilmesine yönelik kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin izlenmesi ve değerlendirilmesi çalışmaları yaygınlaştırılacaktır.	Hazine ve Maliye Bakanlığı (S), Sayıştay, İlgili Kamu Kurum ve Kuruluşları	1. Kamu idareleri tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığına iletilen iç kontrole ilişkin dokümanlar da dikkate alınarak kamuda iç kontrol sisteminin izlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasına yönelik faaliyetler yürütülecektir.
Tedbir 943.3. Kamu idarelerindeki iç denetçi sayısı artırılacaktır.	Hazine ve Maliye Bakanlığı (S), Sayıştay, ÖSYM, İlgili Kamu Kurum ve Kuruluşları	1. Kamu idarelerinde iç denetçi atamalarının artırılması teşvik edilecektir.
Tedbir 943.4. Kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı uygulamaları yaygınlaştırılacaktır.	Hazine ve Maliye Bakanlığı (S), Sayıştay, ÖSYM, İlgili Kamu Kurum ve Kuruluşları	1. Dış değerlendirme faaliyetleri gerçekleştirilecektir.
Tedbir 943.5. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile kamu idarelerinin iç denetim birimlerinin idari kapasiteleri güçlendirilecektir.	Hazine ve Maliye Bakanlığı (S), Sayıştay, İlgili Kamu Kurum ve Kuruluşları	1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile iç denetim birimlerinin idari kapasitelerinin güçlendirilmesine yönelik araştırma yürütülecektir.

Dolayısıyla yukarıda yer alan eylemlerin hayata geçirilmesi sonrasında iç denetimden beklenen faydaların daha da artacağı ve iç kontrol sistemlerinin güçleneceği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Balyemez, A. S. (Aralık 2016), *Türkiye'de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması,* Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Özel Sayı

Çakalı, K. R. (Eylül 2021), *İç Kontrol Başarısızlıkları: Barıngs Örneği,* Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:6, Sayı:3

Kahramanı Koç, A. (2024), *Enron Vakası*, Vaka İncelemeleriyle Finansal Manipülasyonlar kitabı bölümü

Karaca, H. (Temmuz 2023), *İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve İç Denetim Düzenlemeleri*, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 25

Kızılboğa R. ve Özşahin F. (2013), *Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı*, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2

Koban, A. O. ve Karakaya, G. (Ocak 2022), *Enron Vakasının Denetim, Risk Yönetimi ve İç Kontrol İlkeleri Çerçevesinde İncelenmesi,* Denetişim Dergisi, Yıl:13, Sayı:24

Koç, S. (2022), *İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol Yapısı Etkileşimi*, İşletme, Cilt: 3, Sayı: 1

Kükrer, E. (Haziran 2020), *Kamuda İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü,* Yüksek Lisans Tezi

Özçelik, M. (Eylül 2024), *Yeni Dönemde İç Denetçinin İç Kontrol Denetimi: İhtiyaçlar ve Beklentiler*, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ, Sayı: 73

Sabuncu, B. (2017), *İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi*, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 18, Sayı 2

Sarpkaya, D. (2012), *Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi

Şahin, Ü. (Aralık 2008), *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi*, KMU İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:15

Şentürk, Ö., (2019), *Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde İç Denetim Faaliyetlerinin Kamu Kurumlarının Mali Saydamlıklarındaki Rolü*, Yüksek Lisans Tezi

Tetik, N. ve Karaca, H. (2021), *İç Kontrol Kavramı ve Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi,* Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Özel Sayı

Tolun, Ü. (2019), *Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Faaliyeti*, Yüksek Lisans Tezi

Türedi H. ve Karakaya G. (2015), *COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı,* Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Sayı: 602, Cilt: 52

Yılmaz T. ve Yıldız A. (Eylül 2019), *Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Kamu Kurumlarında İç Denetim Uygulamalarının Karşılaştırma ve Analizi*, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 3

İNTERNET KAYNAKLARI

https://www.theiia.org/en/content/communications/press-releases/2024/january/the-iia-releases-new-global-internal-audit-standards-to-lead-profession-into-the-future/

(Erişim Tarihi: 06.08.2025).

https://teolupus.com/coso-internal-control/ (Erişim Tarihi: 05.08.2025)

https://www.tide.org.tr/page/513/2024-Uluslararasi-Ic-Denetim-Standartlari

(Erişim Tarihi: 05.08.2025)

https://www.hmb.gov.tr/ic-kontrolun-tarihcesi

(Erişim Tarihi: 29.07.2025)

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/6818-C105027D4AB73F343B964034C9DFA8F61EAE3C80-1.pdf (Erişim Tarihi: 06.08.2025)

https://ipa.gov.tr/ipa-nedir/ (Erişim Tarihi: 06.08.2025)

https://www.hmb.gov.tr/Turkiye-AB-mali-is-birligi-sss (Erişim Tarihi: 06.08.2025)

https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari (Erişim Tarihi: 04.08.2025)

https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari (Erişim Tarihi:11.8.2025)

https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2024_trkiye_report_tr.pdf (Erişim Tarihi 09.07.2025)

https://www.oecd.org/en/publications/anti-corruption-and-integrity-outlook-2024_968587cd-en.html (Erişim Tarihi:08.07.2025)