

# **SAYIŞTAY DIŞ DEĞERLENDİRME RAPORLARI KAPSAMINDA İÇ DENETİMİN DÜNÜ, BUGÜNÜ VE GELECEĞİ ÜZERİNE BİR ANALİZ**

## **AN ANALYSIS ON THE PAST, PRESENT AND FUTURE OF INTERNAL AUDIT IN THE SCOPE OF COURT OF ACCOUNTS EXTERNAL EVALUATION REPORTS**

**Doç. Dr. İsmail SEVİNÇ<sup>1</sup>**

**Dokt. Abdullah DEMİREL<sup>2</sup>**

### **ÖZET**

Kamu yönetiminde denetim anlayışındaki gelişmeler son yıllarda farklılık göstermiş, kamu kurum ve kuruluşları dış denetimin yanı sıra iç denetim ile de denetlenebilir bir yapı haline gelmiştir. Kamu idareleri bünyesinde yer alan teftiş birimlerinden farklı olarak ortaya çıkan iç denetim, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının yanı sıra tüm iş ve işlemlerde risk esaslı denetim anlayışını benimsemiştir. 5018 sayılı Kanunla Türk kamu yönetimi sistemine giren iç denetim sistemi köklü bir geçmişe sahip olmadığından kamu kurumlarında istenilen olgunluğa ulaşamadığı yapılan denetimlerde ve denetimler sonrası hazırlanan raporlardan anlaşılmaktadır. Kamu idarelerindeki iç denetimin durum analizi ve etkinliğine yönelik yapılan tespitler her yıl Sayıştay denetim raporlarında yer almaktadır. Dış denetimin bir güvencesi olması beklenen iç denetim faaliyetinin gün geçtikte etkisinin artırılması ve istenilen seviyeye ulaşması yönünde merkezi ve yerel düzeyde çalışmalar devam etmektedir.

Çalışmanın amacı kamu yönetiminde yeni bir denetim anlayışı olarak ortaya çıkan iç denetimin, kamu idarelerinde 2012 yılından 2017 yılı sonuna kadar olan uygulamalarında yer alan yapısallığını ve işlevselliğini olumsuz etkileyen eksiklikleri, bu tarihler arasında düzenlenen Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları kapsamında ele almaktır. Bu bağlamda çalışmada ilk önce iç denetim kavramı, iç denetim ve dış denetim faaliyetleri açıklanmış, daha sonra kamu idareleri için düzenlenen dış denetim genel değerlendirme raporları analiz edilerek iç denetimin bu veri yıllarda karşılaştığı sorunların neler olduğunun tespitinin sağlanması, sonuç ve değerlendirme kısmında ise tespit edilen bulgular üzerine genel bir değerlendirme yapılarak iç denetimin sorunları ve eksiklikleri üzerine çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Kamu Yönetiminde Denetim, Sayıştay Denetimi

---

<sup>1</sup> Necmettin Erbakan Üniversitesi, isevinc@erbakan.edu.tr

<sup>2</sup> Necmettin Erbakan Üniversitesi, abduhahdemirel@kmu.edu.tr

## **ABSTRACT**

The developments in the understanding of auditing in public administration have shown a difference in recent years and public institutions and organizations have become a structure that can be audited by internal auditing as well as external auditing. Internal auditing, which is different from the audit units within the public administrations, has adopted the risk-based audit approach in all business and operations as well as the efficient, economic and efficient use of resources. Since the internal audit system, which is entered into the Turkish public administration system by Law No. 5018, does not have a long history, it is understood from the reports prepared after the audits and after the audits that are not reached the desired maturity in public institutions. Every year, the findings of the state analysis and the effectiveness of the internal audit in public administrations are included in the audit reports of the Court of Accounts. Efforts are ongoing at central and local levels to increase the impact of the internal audit activity, which is expected to be the assurance of external audit, and to reach the desired level. The aim of this study is to address the deficiencies that affect the structural and functionality of the internal audit, which emerged as a new audit approach in public administration, in the practices of public administrations from 2012 to the end of 2017, within the scope of the SAI External Audit General Evaluation Reports organized between these dates. In this context, in the first part of the study, firstly the concept of internal audit, internal audit and external audit activities are explained, then general audit reports of external audit prepared for public administrations are analyzed and it is ensured to determine the problems faced by the internal audit in these data years, a general evaluation of the findings will be tried to propose solutions to the problems and deficiencies of internal audit.

**Key Words:** Internal Audit, Audit in Public Administration, Audit of Court of Accounts

## Giriş

Kamu adına alınan ve uygulanan kararların geleneksel devlet anlayışı içerisinde etkin olması, özellikle sekteye uğrayan ekonomik hayatın ve bundan doğrudan etkilenen kurumların tutunabilmeleri için devletin her alana doğrudan müdahale etmeye başlamasına ve kendini her alanda hissettirmesine neden olmuştur. Bu bağlamda devletin hayatın bu kadar içinde olması sorgulanmış; devlete düzenleyici ve denetleyici roller yüklenerek devletin yeniden düzenlenme sürecine girilmiştir.

Türkiye’de, klasik kamu yönetimi anlayışından modern kamu yönetimi anlayışına geçmek adına bir eğilimin var olduğunu söylemek mümkündür. Bu noktada özel sektör tarafından azami derecede kullanılan iç denetim faaliyeti, son zamanlarda kamu iç mali kontrol sisteminin de ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği’ne aday statüdeki ülkelerde, kamuda hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanmasına yönelik etkili bir iç denetim sisteminin kurulmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Etkin bir iç denetim sağlanması her şeyden önce etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, üst yönetim tarafından sahiplenilmesi ile dış denetim tarafından da desteklenmesine bağlıdır. Türkiye’de TBMM adına Sayıştay tarafından sağlanan bu destek, kamu kurumlarının yıllar itibariyle denetlenmesi ve iç kontrol kapsamında yer alan iç denetim sisteminin varlığını ve etkinliğini denetlemektedir. Bu denetim faaliyeti öncelik kamu idaresi bazında denetim faaliyet raporu olarak düzenlenmekte sonrasında ise bu raporlar konsolide edilerek genel denetim faaliyet raporu şeklinde kamuoyuyla ve ilgili mercilerle paylaşılmaktadır.

### 1. Denetim Kavramı

Akademik literatürde “denetim” kavramına farklı anlamlar yüklenmiştir. Bu tanımlar konulara, zamana, yere ve kişilere göre değişebilmektedir. Bu da denetim kavramının ne kadar geniş bir alanda ortaya çıktığını ve kullanıldığını göstermektedir. Tüm bunlarla birlikte kamu yönetiminde denetim kavramı bir kurumun, kuruluşun ya da bir örgütün belirli bir plan, program ya da projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk seviyesini araştırma, gözlemleme, sorgulama vb. yöntemlerle tespit edilerek belirlenmesi ve elde edilen bulguların nesnel ve sistemli bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraflara iletilmesi süreci olarak ifade edilmektedir (Köse, 2000:4).

Denetim kavramının bazı unsurları bulunmaktadır. İlk olarak denetimin belirli amaçlarının bulunması şarttır ki bu amaçlar bir örgütün temel amaçlarıdır. İkinci olarak denetimin verimlilik unsuru ön plana çıkmaktadır. Belirlenen amaçlara verimli bir biçimde, gerektiğinden daha fazla para, emek, malzeme ve zaman harcamadan ulaşmak önemlidir. Üçüncü ve son unsur ise zamandır. Önceden belirlenen amaçlara ve ulaşılmak istenen sonuçlara, tahmin edilen zaman içinde ulaşmak gerekmektedir (Köksal, 1998:43).

Denetim bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olarak tanımlandığına göre bu faaliyetin kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Anılan kalite ve güvenirliliğin güvencesi ise denetimin önceden belirlenmiş ilkelere uygunluğuna bağlı olduğu ifade edilmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği,1996:17). Bu ilkeler; bağımsızlık, yasallık, nesnellik ve dürüstlük olarak sıralanabilir. Denetimin temel ilkeleri olarak sayılabilecek bu ilkeler denetimin ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmektedir.

Alanyazında denetim türü olarak her ne kadar farklı sınıflandırmalar yapılıyor olsa da bu çalışmada denetim, 5018 sayılı Kanunda yer alan iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında ele alınacaktır.

## 1.1. İç Denetim

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır (<https://www.tide.org.tr/page.aspx?>,2019).

İç denetim, kamu yönetimi açısından tanımlanacak olursa, bir kurum bünyesinde yer alan ve kurum yönetimi tarafından olası usulsüzlükleri, hataları ve verimsiz uygulamaları asgari seviyeye indirmek amacıyla kurumun kendini oluşturan tüm sistemlerini ve izleklerini kontrol altında tutmak ve değerlendirmek üzere görev verilen birimin faaliyetidir (Yörüker, 1999:9). 5018 sayılı Kanunun<sup>1</sup> 63. maddesinde iç denetim şöyle açıklanmıştır:

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

İç denetim, kurumların bir iç hizmeti olup kurumun iç kontrol sistemini ve diğer faaliyetlerini değerlendirmek, denetlemek ve üst yönetime görüş ve önerilerde bulunmak ve aynı zamanda nesnel güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir denetim faaliyeti olarak tanımlanabilecektir. İç denetim günümüzde hem özel sektör hem de kamu sektörüne hitap etmekte, sürekli gelişen teknoloji ile birlikte modern çağı yakalamak için kaçınılmaz bir yönetim aracı olarak ortaya çıkmaktadır (Bayrakçı ve Demirel, 2017:55). Yukarıda yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere iç denetimin nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri olmak üzere iki ayağının bulunduğu söylenebilir.

## 1.2. Dış Denetim (Sayıştay Denetimi)

Dış denetim, kurumun personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu ya da kişisi tarafından denetlenmesi olarak ifade edilebilir. Türk Kamu Yönetimi açısından bakıldığında ülkemizdeki kamu kurum ve kuruluşlarının istisnalar dışında dış denetimin Sayıştay tarafından yapıldığı görülmektedir. Anayasal bir statüye sahip olan Sayıştay'ın dış denetim açısından en üst yapıyı temsil ettiği söylenebilir. Anayasa'nın 160. maddesinde Sayıştay'ın bu görevi aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

*"Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz..."*

---

<sup>1</sup> 24/12/2003 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, malî yönetimde saydamlığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu malî yönetim sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır.

2010 tarihli 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu<sup>1</sup> ile Sayıştay'ın yetki alanı genişletilmiş, mali denetimin yanında performans denetimi gibi yeni denetim sahalarına ilişkin denetim yetkisi verilmiştir. Sayıştay Kanunu'nun birinci maddesinde;

*"Bu Kanunun amacı; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştay'ın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, Başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemektir"*

denilerek Sayıştay'ın denetim alanı belirlenmiştir. Yine 5018 sayılı Kanun dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağını vurgulamakla birlikte bu denetimin hangi kıstaslara göre yapılacağını da belirtmiştir.

Sayıştay, Türkiye'de dış denetim görevini yerine getiren bağımsız bir kamu kurumu olarak birtakım özelliklerle donatılmıştır. Sayıştay tarafından yerine getirilen dış denetimi, diğer denetim türlerinden ayıran bazı özellikleri bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Geist, 1981:3):

- Dış denetim yasama, yürütme ve yargı karar organlarının dışında yer alan kendine özgü bir devlet faaliyetidir.
- Dış denetim, parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Ancak bu denetim faaliyeti, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının parlamentoya sunulmasında bağımsızdır.
- Dış denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasadan alan bir faaliyettir.
- Dış denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır.
- Dış denetimi yürüten kurumun mali ve idari bağımsızlığı bulunmaktadır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay tarafından yürütülen denetimlerin amacı, 6085 sayılı Kanun'da, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak belirlenmiştir. Sayıştay, bu amaçlar doğrultusunda kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyerek sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2018:2).

## **2. Sayıştay Tarafından Hazırlanan Raporlar**

Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve

---

<sup>1</sup> 1.1.2006 tarihinde tamamı uygulamaya giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Sayıştay'a yeni görevler vermiş ve görev alanını genişletmiştir. Bu kanun ile Sayıştay denetim alanı daha da genişleyerek denetim ve raporlamaya ilişkin görevleri yeniden düzenlenmiştir. Avrupa Birliğine uyum sürecinde yeniden şekillenen kamu mali yapısı, Sayıştay Kanununda da değişiklik yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu amaçla, Sayıştay Kanunu yeniden ele alınmış ve hazırlanan teklif TBMM'ne sunulmuştur. Bu çerçevede, TBMM Genel Kurulundaki 03.12.2010 tarihli oturumda yasalaşan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19.12.2010 tarihli ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

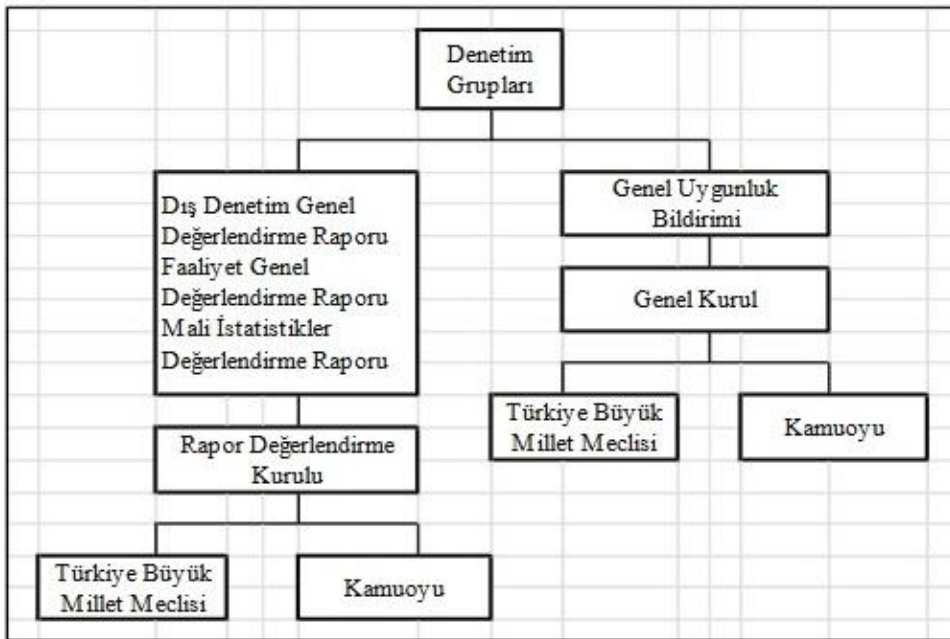
kontrol süreçlerini, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu Kanun ile kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere verilmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetime ilişkin düzenlemelerin yapılması amaçlanmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2017 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2018: 1).

5018 sayılı Kanun ile düzenlenen kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi denetimdir. Sayıştay'ın dış denetim organı olarak yetkilendirildiği 5018 sayılı Kanunun 68'inci maddesinde dış denetimin amacı, "genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması" olarak ifade edilmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, bütçe hakkını kullanırken vatandaş adına kamu gelirlerini toplama ve bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına yetki vermekte ve bu yetkinin uygulama sonuçlarını da Sayıştay aracılığıyla denetlemektedir. Bu bağlamda Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yürütülmesinde Sayıştay denetim raporlarının rolü büyüktür.

5018 ve 6085 sayılı Kanunlar ile birlikte Sayıştay'ın kapsam ve nitelikleri birbirinden oldukça farklı çok sayıda rapor hazırlama, sunma ve kamuoyuna açıklama zorunluluğu ve sorumluluğu bulunmaktadır. Kamu mali yönetim sisteminin sağlıklı işleyişine ve gelişimine önemli katkılar sunan bu raporların temel nitelikleri ve işlevleri kanun maddelerinde yer almaktadır (Akyel, 2016:126). Bu kanunlara bakıldığında 5018 sayılı Kanunun, 41, 54 ve 68. maddeleri ile 6085 sayılı kânunun 38 ile 43 maddeleri ile 48. maddelerinde dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar açıklanmıştır. Bu raporlar; dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimini ve diğer raporlardan oluşmaktadır.

### Şekil 1: Sayıştay'ın Raporlama Süreci



**Kaynak:** <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10038,sayistay-sunum-antalya-2016--ismail-caypdf.pdf?>, (Erişim Tarihi: 17.03.2019), sayfa 20.

Şekil 1’de görüldüğü üzere, Sayıştay tarafından hazırlanan raporların kamuoyuna açıklanması ve şeffaf bir ortamda tartışılması geri bildirimler için bir olanak taşımaktadır (Özekicioğlu, 2017:611). Sayıştay denetim raporlarına Sayıştay Başkanlığı’nın internet sayfasından yıllar itibariyle erişilebilir durumdadır.

### **3. Sayıştay Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında İç Denetimin Değerlendirilmesi**

2017 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’nda denetimin içeriği, kapsamı ve raporun niteliğine ilişkin aşağıdaki ifadeler yer almaktadır:<sup>1</sup>

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 6085 sayılı Kanun’un 38’inci maddesi hükmü gereğince kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında önemli görülen ya da genellik arz eden konuları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulan ve kamuoyuna duyurulan rapordur. Bu rapor, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri almasına katkı sağlayan önemli bir araçtır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları’nın<sup>2</sup> (ISSAI) temel prensiplerinin yer aldığı Lima Deklarasyonu<sup>3</sup> da denetim sonuçlarının yıllık olarak parlamentoya sunulduğu raporların önemini açıkça vurgulamaktadır. Bu kapsamda Türk kamu yönetim sistemindeki tek yüksek denetim kurumu olan Sayıştay’ın hazırlamış olduğu Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’nun kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli biçimde elde edilmesi ve kullanılmasına katkı sağlanmasında önemli bir rolü bulunmaktadır. Bu raporlar hazırlanırken, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi diğer kamu idarelerinin denetim raporlarındaki bulgular esas alınmıştır. Bu çalışmada, 2012 yılı ile 2017 yılları arasında düzenlenen raporlar kapsamında yer alan kamu idarelerin iç denetim faaliyetlerine ilişkin değerlendirmeler ele alınacak olup, raporlarda yer alan stratejik planlama, performans programı, muhasebe işlemleri vb. hususların değerlendirilmesine değinilmeyecektir.

#### **3.1. 2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu**

2012 yılı denetimi kapsamında, Denetim Programı dâhilinde 5018 sayılı Kanun’a tabi Genel Yönetim kapsamında; 42 adet genel bütçeli idare, 88 adet özel bütçeli idare, 8 adet düzenleyici ve denetleyici kurum, 64 adet il özel idaresi, 16 adet büyükşehir belediyesi, 14 adet büyükşehir bağlı idaresi, 41 adet büyükşehir ilçe belediyesi, 61 adet il belediyesi, 2 adet sosyal güvenlik kurumu ile 5018 sayılı Kanun’a tabi olmayan ancak Sayıştay’ın denetim kapsamında bulunan 16 adet kalkınma ajansı ve 6 adet diğer kamu idaresi olmak üzere toplam 358 adet kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan, 138 adedi merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2 adedi sosyal güvenlik kurumlarına ve 6 adedi diğer kamu idarelerine ait olmak üzere toplam 146 adet düzenlilik denetimi raporu Türkiye Büyük

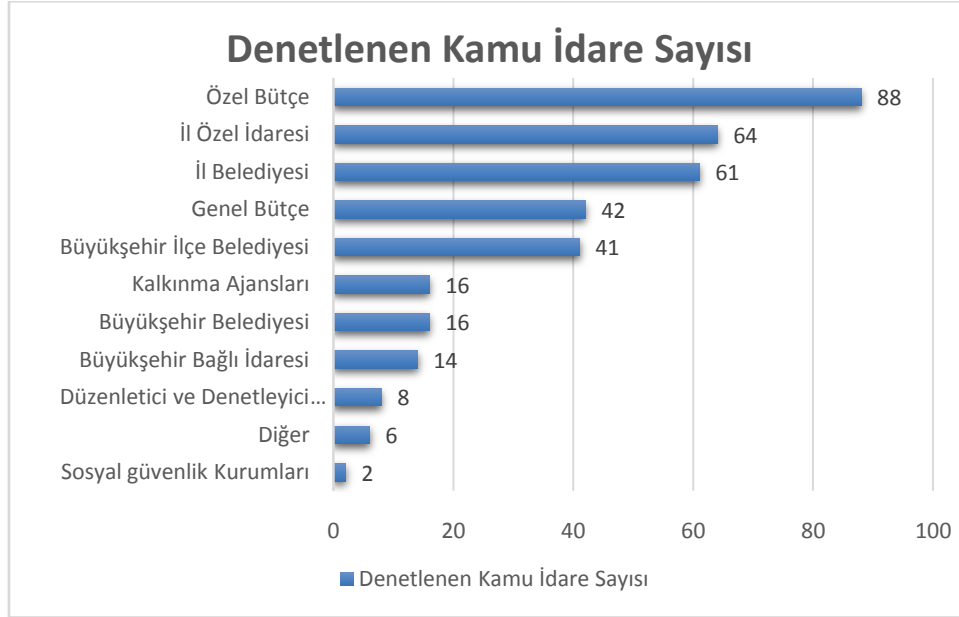
<sup>1</sup> Bu rapor Sayıştay Başkanlığı’nın yayımladığı en son ve güncel rapordur. 2018 yılına ilişkin değerlendirme raporu bu makale çalışmaları sırasında henüz yayımlanmamıştır.

<sup>2</sup> ISSAI, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanan iki meslek standartlarından bir tanesidir. ISSAI’ler aralarında hiyerarşik bir ilişki bulunan dört düzeyden oluşmaktadır. Birinci düzey kurucu ilkeler, ikinci düzey, yüksek denetim kurumlarının işleyişi için ön koşullar, üçüncü düzey temel denetim ilkeleri ve dördüncü düzey ise denetim rehberinden oluşmaktadır.

<sup>3</sup> Lima Deklarasyonu, bağımsız devlet denetiminin esas alındığı standart bir denetim anlayışı ile 1977’de Peru’da kabul edilmiştir. Lima Deklarasyonunun temel amacı bağımsız devlet denetimi için çağrıda bulunmaktadır. Bu çağrıya cevap veremeyen bir Yüksek Denetim Kurumunun standartları yakalayamayacağı ön görüşüne dayanır.

Millet Meclisi'ne sunulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2012 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2013: 5).

### Grafik-1: 2012 Yılında Denetlenen Kamu İdareleri



**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2012 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2013:6

2012 yılında yürütülen denetimler sonucunda genel bütçeli idarelerin % 99.94, özel bütçeli idarelerden üniversitelerin % 78.73, özel bütçeli diğer idarelerin % 99.90 ve düzenleyici ve denetleyici kurumların % 100; il özel idarelerinin % 84.15, büyükşehir belediyelerinin % 100, büyükşehir bağlı idaresinin % 92.08, büyükşehir bağlı ilçe belediyelerinin % 45.45, il belediyelerinin % 93.93; sosyal güvenlik kurumlarının % 100 ve kalkınma ajanslarının ise % 54.83 oranında denetlendiği görülmektedir.

Yukarıda yer alan grafik ve verilerden de anlaşılacağı üzere 2012 yılında Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde kamu kurum ve kuruluşların gerek sayısı gerekse çeşitliliği bakımından denetimler yapıldığı görülmektedir. Sosyal güvenlik kurumları, üniversiteler, genel ve özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile büyükşehir belediyelerinin neredeyse tamamı denetlenmiş olup büyükşehire bağlı ilçe belediyeler ile kalkınma ajanslarının da yarısının denetlendiği anlaşılmaktadır. Bu denetimin, kamu idarelerinin iç denetim anlamındaki genel yeterliliğinin saptanması açısından güçlü bir oranı temsil ettiği söylenebilir.

İç denetim faaliyetleri kapsamında yapılan denetimler sonucu elde edilen bulgular incelendiğinde genel olarak şu ifade ve tespitlere yer verildiği gözlemlenmiştir:

- Bazı kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan bazı kamu idarelerinde yeterli sayıda atama yapılmadığı ya da iç denetim birimlerinin etkin çalıştırılmadığı tespit edilmiştir.
- İç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetçilere atfedilen görevler dikkate alındığında iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getiremedikleri tespit edilmiştir.
- İç denetim birim yönergelerinin hazırlanmadığı görülmüştür.
- İç denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücünü içerecek şekilde iç denetim planlamaları ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı tespit edilmiştir.

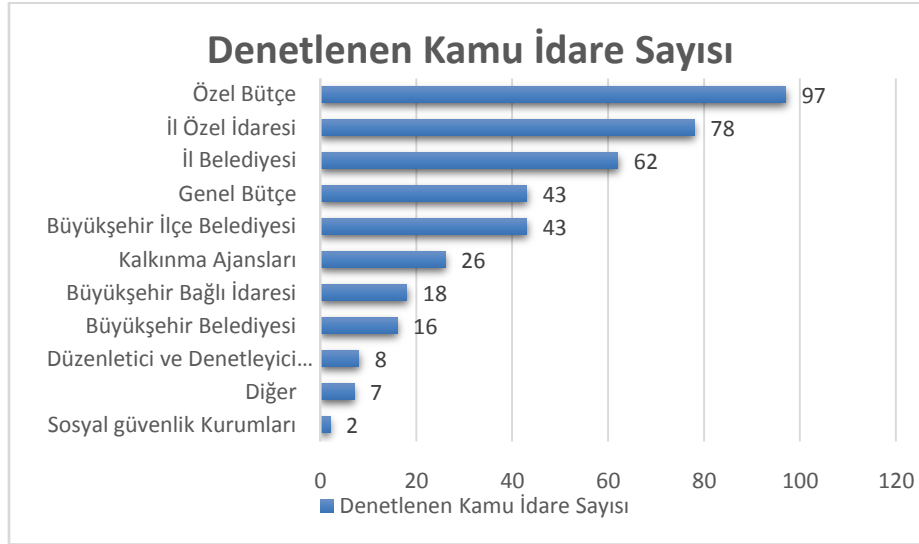


➤ İç denetçiler tarafından üretilen raporlarda yer alan öneriler için gerekli takip mekanizmalarının kurulmadığı ve iç denetim sonuçlarının takip edilmediği görülmüştür.

### 3.2. 2013 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

2013 yılı Denetim Programı dahilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi genel yönetim kapsamında 43 genel bütçeli idare, 97 özel bütçeli idare, 8 düzenleyici ve denetleyici kurum, 78 il özel idaresi, 16 büyükşehir belediyesi, 18 büyükşehir bağlı idaresi, 62 il belediyesi, 43 ilçe belediyesi, 2 sosyal güvenlik kurumu ile 5018 sayılı Kanun'a tabi olmayan ancak Sayıştay'ın denetim kapsamında bulunan 26 kalkınma ajansı ve 7 diğer kamu idaresi olmak üzere toplam 400 kamu idaresi hakkında Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Bu rapordan, 148'i merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'si sosyal güvenlik kurumlarına ve 7'si diğer kamu idarelerine ait olmak üzere toplam 157'si Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2013 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2014: 3-4).

#### Grafik-2: 2013 Yılında Denetlenen Kamu İdareleri



**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2013 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2013:4

2013 yılında yürütülen denetimler sonucunda; genel bütçeli idarelerin % 99.79, özel bütçeli idarelerden üniversitelerin % 91.21, özel bütçeli diğer idarelerin % 99.94 ve düzenleyici ve denetleyici kurumların % 97.34; il özel idarelerinin % 98.31, Büyükşehir belediyelerinin % 100, Büyükşehir bağlı idaresinin % 98.17, il belediyelerinin % 97.87, ilçe belediyelerinin % 43.86; sosyal güvenlik kurumlarının % 100 ve kalkınma ajanslarının % 100 oranında denetlendiği görülmektedir.

Yukarıda yer alan şekilden ve verilerden de anlaşılacağı üzere 2013 yılında Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde kamu kurum ve kuruluşlarının gerek sayısı gerekse çeşitliliği bakımından denetimler yapıldığı görülmektedir. Sosyal güvenlik kurumları, üniversiteler, genel ve özel bütçeli idareler, kalkınma ajansları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile büyükşehir belediyelerinin çok yüksek oranda denetlenmiş olup, ilçe belediyelerde denetim oranı yarıdan daha az olarak gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Bu denetimin, kamu idarelerinin iç denetim anlamındaki genel yeterliliğinin saptanması açısından güçlü bir oranı temsil ettiği söylenebilir.

İç denetim faaliyetleri kapsamında yapılan denetimler sonucu elde edilen bulgular incelendiğinde genel olarak aşağıdaki ifade ve tespitlere yer verildiği gözlemlenmiştir:

➤ İç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı,

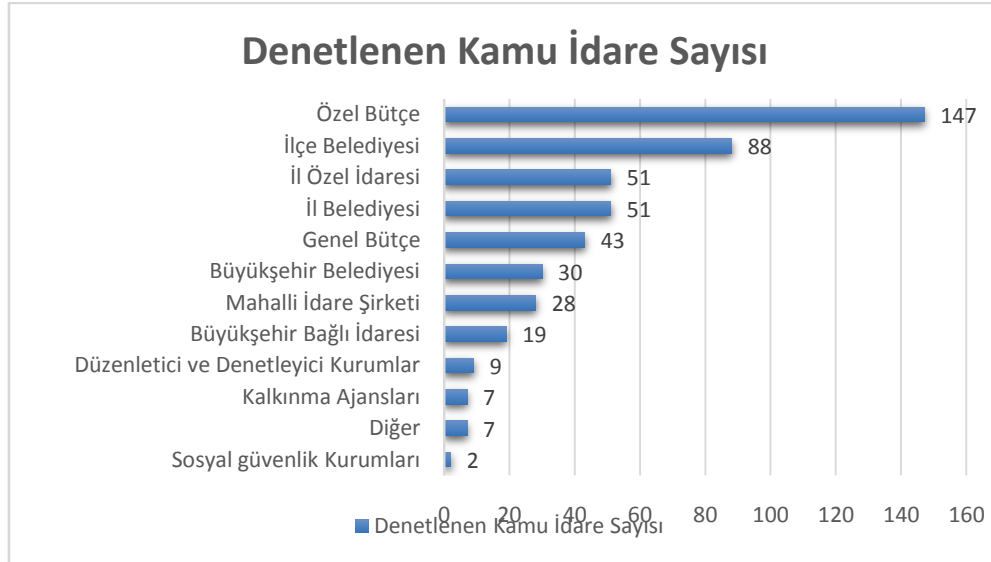
➤ İç denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücünü içermesi gereken iç denetim planları ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı,

➤ İç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetçilere atfedilen görevler dikkate alındığında iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getiremedikleri ve iç denetim birimlerinde rapor hazırlanmadığı görülmüştür.

### 3.3. 2014 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

2014 yılı Denetim Programı dâhilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi genel yönetim kapsamında 43 genel bütçeli idare, 147 özel bütçeli idare, 9 düzenleyici ve denetleyici kurum, 51 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 19 büyükşehir bağlı idaresi, 51 il belediyesi, 88 ilçe belediyesi, 28 mahalli idare şirketi, 2 sosyal güvenlik kurumu ile 5018 sayılı Kanun'a tabi olmayan ancak Sayıştay'ın denetim kapsamında bulunan 7 kalkınma ajansı ve 7 diğer kamu idaresi olmak üzere toplam 482 kamu idaresi hakkında Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan 199'u merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'si sosyal güvenlik kurumlarına ve 7'si diğer kamu idarelerine ait olmak üzere 208 adedi Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2014 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2015: 4).

#### Grafik-3: 2014 Yılında Denetlenen Kamu İdareleri



**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2014 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2015:4

2014 yılında yürütülen denetimler sonucunda, genel bütçeli idarelerin %99.79, özel bütçeli idarelerden üniversitelerin %100, özel bütçeli diğer idarelerin %100, düzenleyici ve denetleyici kurumların %100, sosyal güvenlik kurumlarının %100, il özel idarelerin %100, büyükşehir belediyelerinin %100, büyükşehir bağlı idaresinin %94, il belediyelerinin %100, ilçe belediyelerinin %40 ve kalkınma ajanslarının %34 oranında denetlendiği görülmüştür.

Yukarıda yer alan şekilden ve verilerden de anlaşılacağı üzere 2014 yılında Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde kamu kurum ve kuruluşların gerek sayısı gerekse çeşitliliği bakımından denetimler yapıldığı görülmektedir. Sosyal güvenlik kurumları, üniversiteler, genel ve özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile büyükşehir belediyelerinin neredeyse tamamı denetlenmiş olup, ilçe belediyeler ile kalkınma ajanslarında denetim oranı yarıdan daha az olarak gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Bu denetimin, kamu idarelerinin iç denetim anlamındaki genel yeterliliğinin saptanması açısından güçlü bir oranı temsil ettiği söylenebilir. İç

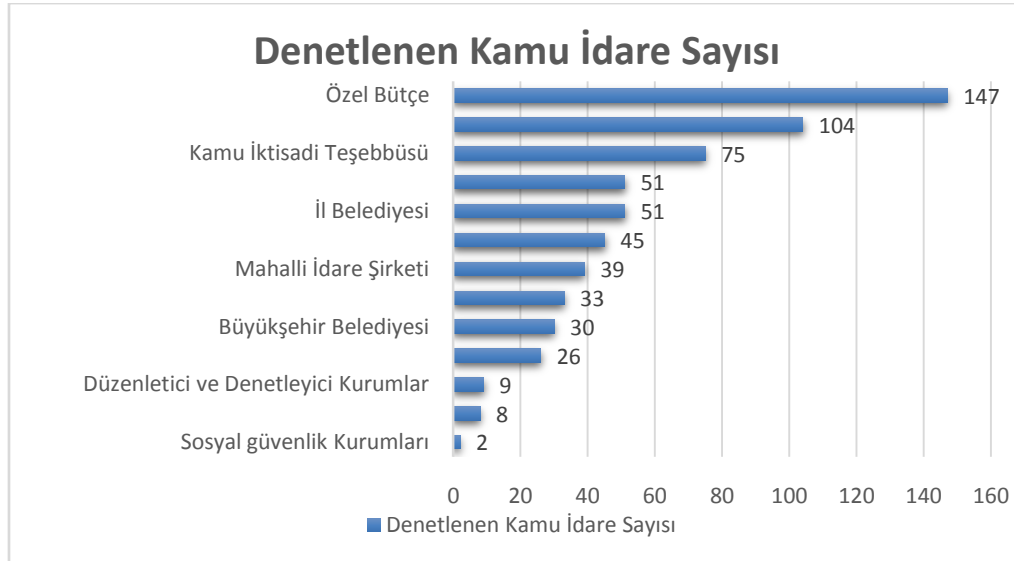
denetim faaliyetleri kapsamında yapılan denetimler sonucu elde edilen bulgular incelendiğinde genel olarak aşağıdaki ifade ve tespitlere yer verildiği gözlemlenmiştir:

- İç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı,
- İç denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücünü içermesi gereken iç denetim planları ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı,
- İç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetçilere atfedilen görevler dikkate alındığında iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getiremedikleri ve iç denetim birimlerinde rapor hazırlanmadığı görülmüştür.

### 3.4. 2015 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

2015 yılı Denetim Programı dâhilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi genel yönetim kapsamında; 45 genel bütçeli idare, 147 özel bütçeli idare, 9 düzenleyici ve denetleyici kurum, 75 kamu iktisadi teşebbüsü, 51 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 33 büyükşehir bağlı idaresi, 51 il belediyesi, 104 ilçe belediyesi, 39 mahalli idare şirketi, 2 sosyal güvenlik kurumu ile 5018 sayılı Kanun'a tabi olmayan ancak Sayıştay'ın denetim kapsamında bulunan 26 kalkınma ajansı ve 8 diğer kamu idaresi olmak üzere toplam 620 kamu idaresi hakkında Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Bu rapordan, 2015 merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'si sosyal güvenlik kurumlarına, 8'i diğer kamu idarelerine ve 75'i kamu iktisadi teşebbüslerine ait olmak üzere toplam 286 adedi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur (Sayıştay Başkanlığı, 2015 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2016: 4).

#### Grafik-4: 2015 Yılında Denetlenen Kamu İdareleri



**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2015 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2016: 5

2015 yılında yürütülen denetimler sonucunda, genel bütçeli idarelerin %100, özel bütçeli idarelerin % 100 ve düzenleyici ve denetleyici kurumların % 100, sosyal güvenlik kurumlarının % 100, il özel idarelerin % 100, büyükşehir belediyelerinin % 100, büyükşehir bağlı idaresinin % 100, il belediyelerinin % 100, ilçe belediyelerin % 71 ve kalkınma ajanslarının % 100 oranında denetlendiği görülmüştür.

Yukarıda yer alan şekilden ve verilerden de anlaşılacağı üzere 2015 yılında Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde kamu kurum ve kuruluşların gerek sayısı gerekse çeşitliliği bakımından denetimler yapıldığı görülmektedir. İlçe belediyeleri dışındaki

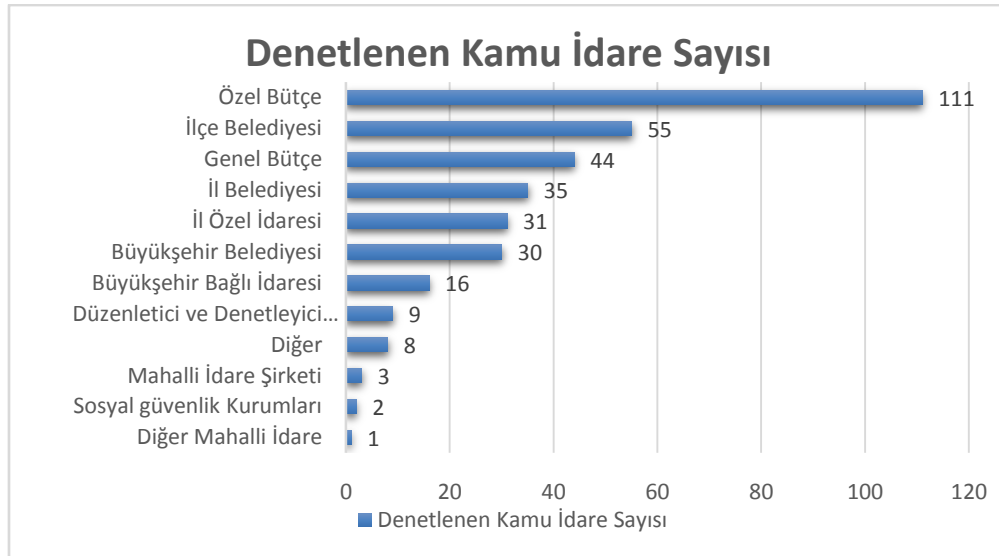
tüm kamu idarelerinin tamamı denetlenmiş olup, ilçe belediyelerindeki denetim oranı iki önceki yıla oranla arttığı söylenebilir. Bu denetimin, kamu idarelerinin iç denetim anlamındaki genel yeterliliğinin saptanması açısından çok güçlü bir oranı temsil ettiği söylenebilir. İç denetim faaliyetleri kapsamında yapılan denetimler sonucu elde edilen bulgular incelendiğinde genel olarak aşağıdaki ifade ve tespitlere yer verildiği gözlemlenmiştir:

- İç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise bu birimlere yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı,
- İç denetim planlarının ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı,
- İç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getirmediği, denetimler sonunda hazırlanması gereken iç denetim raporlarının hazırlanmadığı,

### 3.5. 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

2016 yılı Denetim Programı dâhilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi genel yönetim kapsamında; 44 genel bütçeli idare, 111 özel bütçeli idare, 9 düzenleyici ve denetleyici kurum, 31 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 16 büyükşehir bağlı idaresi, 35 il belediyesi, 55 ilçe belediyesi, 3 mahalli idare şirketi, 1 diğer mahalli idare, 2 sosyal güvenlik kurumu ile 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi bulunan 8 diğer kamu idaresi olmak üzere toplam 345 kamu idaresinde denetim gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2016 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2017: 5).

#### Grafik-5: 2016 Yılında Denetlenen Kamu İdareleri



**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2016 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2017:6

2016 yılında yürütülen denetimler sonucunda, genel bütçeli idareler %100, yükseköğretim kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri %87, özel bütçeli diğer idareler %99, düzenleyici ve denetleyici kurumlar %100, sosyal güvenlik kurumları %100, büyükşehir belediyeleri %100, büyükşehir bağlı idaresi % 85, il belediyeleri % 66, ilçe belediyeleri % 60, il özel idareleri % 57 ve diğer kurumlar %100 oranında denetlenmiştir.

Yukarıda yer alan şekilden ve verilerden de anlaşılacağı üzere 2016 yılında Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde kamu kurum ve kuruluşların gerek sayısı gerekse çeşitliliği bakımından denetimler yapıldığı görülmektedir. Genel ve özel bütçeli

idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, büyükşehir belediyeleri ile diğer kurumların neredeyse tamamı denetlenmiş olup, il ve ilçe belediyeler ile il özel idarelerin denetim oranları yarıdan biraz fazla olarak gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Bu denetimin, kamu idarelerinin iç denetim anlamındaki genel yeterliliğinin saptanması açısından iyi bir oranı temsil ettiği söylenebilir. İç denetim faaliyetleri kapsamında yapılan denetimler sonucu elde edilen bulgular incelendiğinde genel olarak aşağıdaki ifade ve tespitlere yer verildiği gözlemlenmiştir:

➤ Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı,

İç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise;

➤ Yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı,

➤ İç denetim planlarının ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı

➤ İç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getirmediği,

➤ Denetimler sonunda hazırlanması gereken iç denetim raporlarının hazırlanmadığı görülmüştür.

### **3.6. 2017 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu**

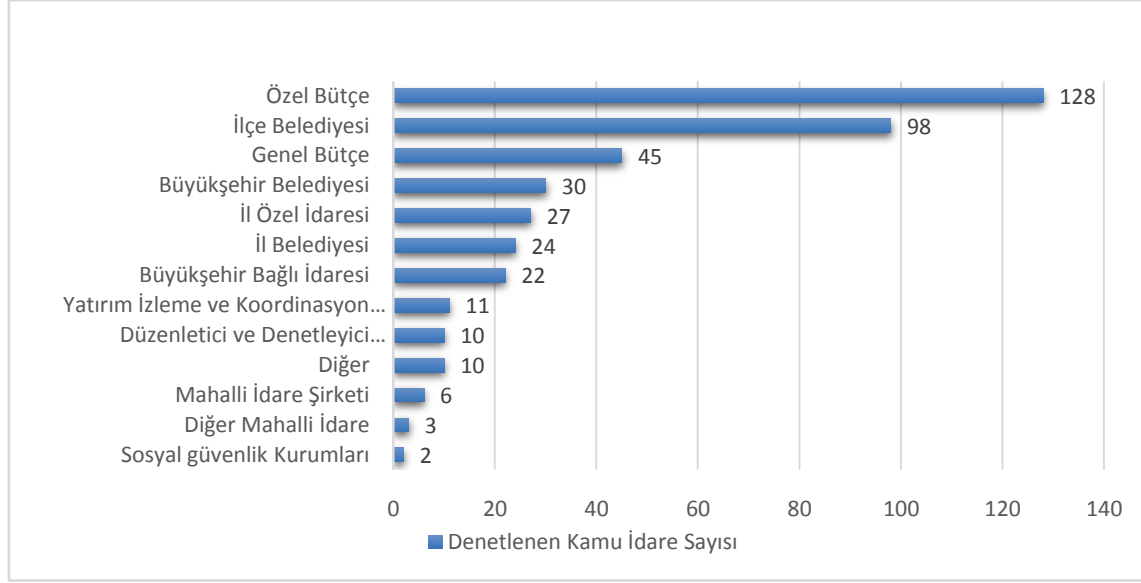
2017 yılı Denetim Programı dâhilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi genel yönetim kapsamında; 45 genel bütçeli idare, 128 özel bütçeli idare, 10 düzenleyici ve denetleyici kurum, 27 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 22 büyükşehir bağlı idaresi, 24 il belediyesi, 98 ilçe belediyesi, 6 mahalli idare şirketi, 3 diğer mahalli idare, 11 Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı<sup>1</sup> (YİKOB), 2 sosyal güvenlik kurumu ile 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi bulunan 10 diğer kamu idaresi olmak toplam 416 kamu idaresinde denetim gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2017 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2018: 5).

2017 yılında yürütülen denetimler sonucunda, bütçe büyüklükleri itibarıyla aşağıdaki grafikte görüldüğü üzere genel bütçeli idareler % 100, yükseköğretim kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri % 91, özel bütçeli diğer idareler % 99, düzenleyici ve denetleyici kurumlar %100, sosyal güvenlik kurumları %100, büyükşehir belediyeleri %100, büyükşehir bağlı idaresi % 88, il belediyeleri % 39, ilçe belediyeleri % 60, il özel idareleri % 58, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları % 48 ve diğer kurumlar %100 oranında denetlenmiştir.

---

<sup>1</sup> Türkiye'de kamu yönetiminde yenilikçi yaklaşımlarla son yıllarda önemli dönüşümler gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda, 12/11/2012 tarih ve 6360 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle 2014 yerel seçimleri sonrası yeni büyükşehir belediyeleri kurularak sayıları 30'a çıkmış ve büyükşehir belediyesi sınırları il mülki sınırları olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklikte birlikte büyükşehirlerde görev ve yetki ayrımları yeniden düzenlenmiş, halkın ortak gereksinimlerini karşılamada belediyelerin yetkisi artmış, il özel idareleri kapatılmış, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları (YİKOB'lar) kurulmuştur. YİKOB'lar büyükşehirlerde kamu yatırımların hayata geçirilmesinde önemli aktörlerdir. Kamu adına uygulayıcı rolünün yanı sıra koordine eden, izleyen ve denetleyen bir rol de üstlenmişlerdir. YİKOB'lar kamu yatırımlarının verimli, hızlı ve etkili şekilde hayata geçmesi için çalışmakta ve belirlenen politikaların yerelde iyi yönetim uygulamalarıyla hayata geçirilmesini desteklemektedir. Bu görevlerini yerine getirirken merkezî ve yerel kamu aktörleri arasında uygulamaya yönelik bilgi ve kaynak transferine ev sahipliği yapmaktadır.

## Grafik-6: 2017 Yılında Denetlenen Kamu İdareleri



**Kaynak:** Sayıştay Başkanlığı, 2017 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2018:6

Yukarıda yer alan şekilden ve verilerden de anlaşılacağı üzere 2017 yılında Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde kamu kurum ve kuruluşların gerek sayısı gerekse çeşitliliği bakımından denetimler yapıldığı görülmektedir. Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, büyükşehir belediyeleri ile diğer kurumların tamamı denetlenmiş olup, il ve ilçe belediyeleri, kalkınma ajansları yatırım ve izleme koordinasyon başkanlıklarının denetim oranı görece düşük kaldığı anlaşılmaktadır. Bu denetimin, kamu idarelerinin iç denetim anlamındaki genel yeterliliğinin saptanması açısından güçlü bir oranı temsil ettiği söylenebilir. İç denetim faaliyetleri kapsamında yapılan denetimler sonucu elde edilen bulgular incelendiğinde genel olarak şu ifade ve tespitlere yer verildiği gözlemlenmiştir:

- Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı,
- İç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise;
- Yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı ve
- İç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getirmediği,
- Denetimler sonunda hazırlanması gereken iç denetim raporlarının hazırlanmadığı görülmüştür.

### Sonuç ve Değerlendirme

Kamu yönetiminde iç denetim sistemi ya da faaliyeti Türkiye’de ilk kez 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile birlikte uygulama alanı bulmuştur. Ancak 2007 yılında atanan iç denetçiler ile birlikte iç denetim faaliyetleri fiilen başladığı ifade edilebilir. Daha önce özel sektör tarafından sıklıkla kullanılan ve üst yönetimlerin yönetim aracı olarak kullandıkları iç denetim sisteminin başarılı olduğu söylenebilir. Kamu yönetiminde de benzer bir beklenti ile mali yönetim sistemine dahil olan iç denetim, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ve iç kontrol sisteminin izlenmesi amacıyla oluşturulmuştur.

İç denetim sistemi yüklendiği misyon ile kamu idarelerinde, öncelikle kendini denetleyen, hataları ve eksiklikleri önceden tespit eden risk esasları bir denetim türü

olup aynı zamanda faaliyet gösterdiği kurumu da dış denetime hazır halde tutmak olduğu söylenebilir. Bir kamu idaresinin kendi kendini denetliyor olması dış denetime verebileceği bir güvence beyanı olarak ifade edilebilir.

Kamu yönetiminde denetimin bir ayağını oluşturan iç denetim, kamu kurum ve kuruluşlarındaki varlığı ile iç denetim yapılanması olan idarelerde de gösterdiği faaliyetlerinin etkililiğinin denetlenmesi aksi bir durum olmadıkça Sayıştay'ca her yıl yapılmakta ve yıllar itibarıyla kamuoyu bilgisine ve adına denetim yaptığı TBMM'ye sunulmaktadır. Yapılan bu denetimler önce kamu idareleri adına kurum denetim raporları oluşturulmakta ve bu raporlar konsolide edilerek birleştirilmekte ve yılı dış denetim genel değerlendirme raporu olarak yayımlanmaktadır.

Yayımlanan bu raporlar iç denetim açısından incelendiğinde genel olarak aşağıdaki hususlar söylenebilir:

- İç denetim bir bütün olarak incelenmiş olup, ancak istenilen düzeye ulaşamadığı,
- Bazı kamu kurum ve kuruluşlarında 5018 sayılı Kanun'da yer alan iç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi hükümlerine rağmen iç denetim birimlerinin hiç kurulmamış olduğu,
- İç denetim birimleri ya da başkanlıkları oluşturulan idarelerde yeterli sayıda iç denetçi atamasının yapılamadığı,
- Yapılan iç denetimler sonrasında hazırlanması gereken iç denetim raporlarının hazırlanmadığı,
- İç denetim birimlerince yapılması gereken iş ve işlemlerin bir kısmının yerine getirilmediği,
- İç denetim planlarının ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı görülmüştür.

Bu tespit ve bulguların 2012 yılından 2017 yılı sonuna kadar değişmediği ve iç denetim birimlerinde kronikleştiği ifade edilebilir. Özellikle iç denetçi sayısındaki azlık, yıllar itibarıyla bir sorun olarak hemen hemen her denetim raporunda kendine yer bulmuştur. Yetersiz denetim elemanı etkisiz ve verimsiz bir denetim faaliyetini de beraberinde getireceğini ifade etmek yersiz olmayacaktır. Diğer bir kronikleşen sorun ise bazı kamu idarelerinde hiçbir iç denetim faaliyetinin olmadığı hususudur. İç denetim faaliyetinin 2007 yılında başladığı düşünülürse aradan geçen 10 yıl dikkate alındığında iç denetimin alacağı mesafe ve kat etmesi gereken daha çok yol olduğu söylenebilir. Yine genel bir sorun olan iç denetim sonrası denetim raporunun tam manası ile hazırlanmaması konusu, iç denetim faaliyetinin eksik kalan ve en önemli ayağı olan raporlama faaliyetinden yoksun kaldığı durumu ifade etmesi açısından önem kazandığı değerlendirilebilir.

Sonuç olarak iç denetimin, bu 6 yılda hazırlanan dış denetim raporları kapsamında değerlendirilmesi yapıldığında, kamu idareleri tarafından tam olarak anlaşılmadığı, merkezi ve yerel yönetimlerde kabullenilmesi konusunda tereddütler yaşandığı, benzer anlam ifade eden ancak birçok noktada ayrışan teftiş birimi olarak algılandığından fazladan bir katma değer yaratmayacağı düşüncesinin ortaya çıktığı ve belki de en önemli hususun iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilemediği durumlarda kamu idarelerine herhangi bir yaptırım uygulanmadığı gerçeği, iç denetimin yaygınlaşması önündeki en büyük engel olarak değerlendirilebilir.

İç denetimin etkinliği ve geleceği açısından ve dış değerlendirme raporlarındaki hususlar da dikkate alındığında şu önerilerde bulunmak mümkün olabilecektir: Öncelikle, iç denetimin kapsama dahil tüm kamu idarelerinde zorunlu olması yönünde düzenlemeler yapılması önemli bir adım olacaktır. Zira hali hazırda böyle zorunluluk

kamu kurumları için geçerli olmamaktadır. 2018 yılı sonu itibariyle boş bulunan 1174 adet iç denetçi kadrosuna atamalar yapılarak iç denetçi sayısının artırılması bu handikabı gidermede itici güç olması beklenmektedir. Buna ilaveten iç denetim raporlarının takibi yapılarak zamanında ilgili mercilere sunulması, iç denetçilerin denetim yılına ilişkin hazırladıkları iç denetim takviminin üst yöneticiler tarafından takip edilerek sonuçlandırılması ile üst yöneticilere iç denetim konusunda eğitimler verilerek iç denetimden kaçınılmamasının telkin edilmesi gibi eylemler iç denetimi daha etkin hale getireceği düşünülmektedir.

### **Kaynakça**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.05.2019).

Akyel, Recai (2016), "Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı", Amme İdaresi Dergisi, 49 (1), ss. 119-145.

Bayrakçı, Erdal ve Abdullah Demirel (2017), "İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye'deki Üniversiteler Bağlamında Analizi", KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 19 (33): 52-60.

Geist, B. (1981), "State Audit: An Introduction, State Audit – Development in Public Accountability", Ed. B. Geist, State Comptroller's Office, Israel, s. 3-22.

<https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi>, (Erişim Tarihi: 18.03.2019).

Köksal, Erhan (1998), "Türkiye'de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi", Amme İdaresi Dergisi, Cilt 20, Sayı 3, Ankara, ss. 51-61.

Köse, H.Ömer (2000), "Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim", Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1996), "Denetim", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.

Özekcioğlu, Seda (2017), "Türkiye'de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları", Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 39, Sayı: 2, İstanbul, ss. 601-618.

Sayıştay Başkanlığı, 2012 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Eylül 2013, Ankara

Sayıştay Başkanlığı, 2013 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Eylül 2014, Ankara

Sayıştay Başkanlığı, 2014 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Eylül 2015, Ankara

Sayıştay Başkanlığı, 2015 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Eylül 2016, Ankara

Sayıştay Başkanlığı, 2016 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Eylül 2017, Ankara

Sayıştay Başkanlığı, 2017 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Eylül 2018, Ankara

T.C. Anayasası, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Erişim Tarihi (12.11.2016)

Yörüker, Sacit (1999), "Denetim Terimleri", Sayıştay Yayınları, Ankara.