

# İÇ DENETİM

(Bütçe Dünyası Dergisi, 2004-Sayı 20, s.3-12.)

**Zuhal TEK**

**(Devlet Bütçe Uzmanı)**

**Egemen Mert ÇETİNKAYA**

**( Dev. Bütçe Uzman Yard.)**

## I- GİRİŞ

Türkiye, Aralık 1999 Avrupa Birliği Helsinki Zirvesi'nde adaylık statüsünün tanınmasından sonra, AB mevzuatına uyum çerçevesinde yoğun bir çalışma programı hazırlamıştır.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından 8 Kasım 2000 tarihinde açıklanan “Katılım Ortaklığı Belgesi ve 2000 Yılı İlerleme Raporu” bu konudaki çalışmalara yön veren ilk belgelerdir. Ulusal Programlar ise Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde gerçekleştirmeyi planladığı çalışmaları içermektedir.

Mali kontrol alanına yönelik olarak hazırlanan Ulusal Programların, “Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşler” başlığı altında yer alan bölümünde; Türk Mali Kontrol Sistemi'nin içinde bulunduğu mevcut durum tanımlanarak ele alınması gereken öncelikler vurgulanmaktadır.

Türkiye, Mart 2001 den itibaren Ulusal Programların “Öncelikler Listesi” nde, “Avrupa Birliği uygulamalarına, uluslararası kontrol ve denetim standartlarına uyumlu olarak kamu iç mali kontrol mevzuatının kabul edilmesi” hükmüne yer vermiştir.

Avrupa Birliği ve AB ülkeleri dışındaki ülkelerin mali yönetim ve kontrol sistemlerinde de önemli değişiklikler başlamıştır. Kontrol ve denetim kavramlarının içerdiği anlam, öncelikle özel sektörde, şirketlerin yönetiminde; hedeflere ulaşmak ve bu hedeflere nasıl ulaşılacağı bu sürecin nasıl kontrol edilebileceği ve denetlenebileceği konularını gündeme getirmiştir. Özel şirketler; ürettikleri ürünler itibarıyla ölçülebilirlik kriteri daha kolay uygulanabileceğinden, ekonomiklik, verimlilik ve etkililik kavramlarını kullanmaya

başlamışlardır. Kalite, performans kriterleri, performans ölçümü kavramları bu yönetim anlayışının sonucu gelişmiştir.

Hedeflenen ürün miktarına ulaşmak ya da hedefledikleri kazançlarına ulaşmak için idari ya da mali kontrol ve denetim ilkelerini ve teşkilatlanmalarını buna göre düzenlemeye başlamışlardır. Şirket içinde kontrol ve denetim mekanizmaları oluşturmanın yanı sıra bağımsız kurumlar aracılığıyla da özdenetimlerini sağlamaya başlamışlardır. Böylece, maliyet, ürün, çıktı ve sonuç kavramları ile kullanılan kaynaklarla amaçlanan hedefe nasıl ulaşılabileceği konuları özel sektörde belli bir olgunluğa ulaşırken kamu hizmetlerinde de yapılan hizmet, hizmet için kullanılan kaynak, kaynağın nasıl kullanılacağı, verilen hizmet için ayrılan kaynağın kullanımında ekonomiklik, verimlilik, etkililik kriterlerine uyulup uyulmadığı ve böylece kullanılan tüm kaynakların nasıl yönetileceği, nasıl kontrol edileceği önem kazanmıştır.

Özellikle, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları ile ifade edilen anlayış değişikliği ile mali kontrolün içeriğinde bütçeleme ve bütçeleme teknikleri ve bütçelerin hazırlanması, uygulanması hususları, kaynak kullanımı açısından bakıldığında da denetim ve sürecin getirdiği sorumluluğun yüklenilmesine ilişkin unsurlar önemli olmuştur.

Ülkelerin gelişmişlik anlayışındaki değişime paralel olarak, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde vatandaş odaklı anlayışın yerleşmesi ve hizmetlerin nasıl, kimin için, neden yapıldığı bunun sonuçlarının ne olacağı sorularına yanıt verilerek faaliyetlerin daha iyi nasıl yürütülebileceği hususunda kamu yönetiminde yeni arayışlar başlamıştır.

Bu anlayış değişikliği ile iç denetim faaliyeti son yıllarda kamu iç mali kontrol sistemlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Ülkemizde de iç denetim kavramı, 10.12.2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yerini almıştır.

Bu çalışmada öncelikle denetim kavramının tanımı yapılacak, denetimin tarihçesi ve denetimle ilgili uluslararası kuruluşlara değinilecektir. Daha sonra iç denetim kavramı üzerinde durulacak, iç denetimin tanımı, özellikleri, iç kontrolle ve dış denetimle ilişkisinden söz edilecektir. Son olarak da iç denetim konusundaki farklı yaklaşımlar ile Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda iç denetim konusunun ne şekilde düzenlendiğine ilişkin bir başlangıç yapılacaktır. İç denetim konusunda yapılacak ikincil düzey mevzuat üzerinde durulacaktır.

## **II- DENETİM KAVRAMI**

Denetim kavramının, Batı dillerindeki karşılığı (audit) kökenini oluşturan Latince audire kelimesi; işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir.

Denetimin Türkçe’de yaygın olarak kullanılan anlamı, Türk Dil Kurumunun yaptığı tanımda karşılığını bulmaktadır. Bu tanıma göre, “denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir.” Hukuki anlamda denetleme ise “gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir.”

Avrupa Komisyonu da denetimin tanımını yapmıştır. Bu tanıma göre en genel anlamıyla denetim, bir işlem, yöntem veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir.

## **III- DENETİMİN TARİHÇESİ**

Denetimin varlığı, MÖ 3500 yıllarına kadar varan Mezopotamya kayıtlarından çıkarılmaktadır. Mali işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir.

Antik Roma’da memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. “Audit” teriminin oluşması da bu hesap sorgusunun bir sonucudur.

Meslek unvanı olarak auditor unvanı, 1289 yılında ilk defa İngiltere’de kullanılmıştır. Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise 1581’de Venedik’te kurulmuştur.

Sanayi Devriminden sonra Avrupa’da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirmeyi de içeren günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim sistemi oluşmaya başlamıştır. Avrupalılar zamanla bu uygulamaları Kuzey Amerika’ya taşımıştır. 1850’li yıllarda, “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. 1886 yılında İngiltere’den Amerika’ya göç eden muhasebeciler, New York’ta ilk Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu’nun çıkarılmasını sağlamışlardır.

Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bunun sonucunda denetim uluslararası nitelikte örgütlenmelere ihtiyaç duymaya başlamıştır.

## **VI- Denetimle İlgili Uluslararası Kuruluşlar**

### **1. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)**

İç Denetçiler Enstitüsü, 1941 yılında New York'ta kurulmuştur. Enstitü, 1944'de Toronto'da ABD dışındaki ilk birliğini, 1948'de de Londra'da Avrupa'daki ilk birliğini kurmuştur.

IIA, günümüzde dünya çapındaki yaklaşık 90,000 üyesine iç denetim, iç kontrol, IT denetimi gibi konularda hizmet vermektedir. Ayrıca Enstitü, iç denetime ilişkin standartların ve etik kuralların belirlenmesi ve geliştirilmesi konusunda katkıda bulunmaktadır. Enstitü tarafından verilen İç Denetçi Sertifikası tüm dünyada geçerli bir belge niteliğindedir.

### **2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)**

INTOSAI, Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilâtıdır.

1953 yılında Küba/Havana'da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 170'e ulaşmıştır. INTOSAI'nin; OLACEFS, AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, SPASAI, CAROSAI, EUROSAI olmak üzere yedi adet bölgesel birliği bulunmaktadır. INTOSAI'ye ancak yüksek denetim kuruluşları veya yüksek denetim kuruluşu sayılanlar üye olabilmektedir. Yüksek denetleme kuruluşu sayılmanın temel koşulu, kanunla kurulmuş olması ve parlamento adına denetim yapıyor olmasıdır. Statüsü gereğince INTOSAI'ye her ülkeden sadece bir yüksek denetim kuruluşu üye olabilmektedir. Sayıştay 1965 yılından bu yana INTOSAI'in üyesidir. Ayrıca Sayıştay, ASOSAI ve EUROSAI'ye de üyedir.

INTOSAI'nin amacı; yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alış verişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir.

INTOSAI'nin her üç yılda bir değişik ülkede gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir.

### **3. Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (ISACA)**

ISACA, 1967'de bilgisayar sistemleri denetimi işi ile uğraşan küçük bir grup tarafından, merkezi bir bilgi kaynağı ve rehberlik ihtiyacına cevap olarak tasarlanmış ve 1969'da EDPAA (Elektronik Bilgi İşlem Denetçileri Derneği) adıyla Los Angeles'da kurulmuştur. 1976'da bir eğitim vakfı kurarak bilgi teknolojileri yönetimi ve kontrolü alanlarında geniş ölçekli araştırma çalışmaları yürütmeye başlamıştır.

Günümüzde ISACA, 100'den fazla ülkede 35,000'den fazla üyeye sahiptir ve yaklaşık 60 ülkede temsilcilikleri bulunmaktadır.<sup>1</sup>

ISACA'nın yayınladığı bilgi sistemleri denetimi ve bilgi sistemleri kontrolü standartları tüm dünyadaki uygulayıcılar tarafından benimsenmiştir. Ayrıca verdiği Bilgi Sistemleri Denetçisi sertifikası tüm dünyada geçerli bir belge niteliğindedir.

### **V- İç Denetim**

İç denetimin tanımı, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılmış ve bu tanım tüm dünyada kabul görerek uluslararası bir nitelik kazanmıştır. İç Denetçiler Enstitüsüne göre; "İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur."

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik anlayışının yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır.

---

<sup>1</sup> www.isaca.org

## 1. İç Denetimin İç Kontrolle İlişkisi

İç kontrol, kurumun yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir. İç kontrolün amacı:

İşlemlerin etkili ve etkin olması

Mali bilgilerin güvenilir olması

Kanunlar ve diğer düzenlemelerle uyum sağlanması

hususlarında yeterli derecede güvence sağlamaktır.

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon ve politika ile yol ve yöntemler bütünüdür. 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. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.

Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın, iç denetçi kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur.

## 2. İç Denetimin Dış Denetimle İlişkisi

Dış denetim; örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir.

Dış denetçilerle iç denetçiler arasında denetim yöntemleri, sorumlukları, denetim hedefleri gibi konularda bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dış denetçiler, mali işlemlerin ve hesapların kurallara uygunluğuna ilişkin düşüncelerini destekleyecek yeterli kanıtlar

aramaktadırlar. Onların bakış açısı daha çok geçen yıl ne olduğuna odaklanmıştır. İç denetçiler ise şu anda ne olduğuna ve gelecekte ne olacağına bakmaktadırlar. Dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesidir. İç denetçilerin temel hedefi ise daha önce kurulmuş ve uygulanmakta olan mali sistemlerin değerlendirilmesidir. Ayrıca iç denetçilerle dış denetçiler arasındaki en önemli fark raporlama ve sorumluluk konusunda karşımıza çıkar. İç denetçiler, kurumun üst yönetimi için çalışıp onlara rapor verirken dış denetçiler daha üst otoritelere, genellikle yasama organına karşı sorumludurlar.

Kaynakların etkin olarak kullanılması için denetim görevinin koordineli bir şekilde yapılması faydalı olacaktır. Hem iç hem de dış denetçiler, denetim planlaması yaparken, denetime ilişkin veriler toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanabilirler.

### **3. İç Denetim Konusunda Farklı Yaklaşımlar**

İç denetim uygulamaları bakımından ülkeler arasında farklılıklar görülmektedir. Bu konuda Avrupa ülkeleri arasında iki geleneksel yaklaşım mevcuttur. Bunlar merkeziyetçi yaklaşım ve ademi merkeziyetçi yaklaşım olarak belirtilebilir. Bu yaklaşımlardan, Napolyon Kanunları geleneğinden hareket eden ve üçüncü taraf “ex-ante” (harcama öncesi) olarak adlandırılan Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerde görülen yaklaşıma karşılık; Hollanda ve İngiltere gibi ülkelerde uygulanan sorumluluğun yönetime ait olduğu yaklaşım bulunmaktadır.

Merkezi model şu anda ülkemizde de uygulanan modeldir. Bu modelde Maliye Bakanlığı bütçeyi hazırlamakla kalmaz, kendi personeli olan “sayman” ve “bütçe dairesi başkanı” gibi unvanları olan personeli diğer bakanlıklara yerleştirmek suretiyle harcama öncesi kontrol yapar. Bu yapıda iç denetim yine Maliye Bakanlığı personeli olan “Maliye Müfettişi, Muhasebat Kontrolörü gibi unvanlardaki” personel tarafından yapılır.

Ademi merkeziyetçi yapıda her bakanlık kendi bütçelerinden harcama yapılması ve harcama sırasında gerekli kontrol ve güvenlik önlemlerini almaktan tümüyle sorumludur. Bu yapıda iç denetim, her bakanlığın kendi bünyesinde yer alan denetim elemanları tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak, yasal uygunluk ve enformasyon teknolojisi denetimlerini de kapsayacak şekilde yapılır.

Bunlar dışında Almanya’da olduğu gibi iç ve dış denetim fonksiyonlarının birleştirilmesini kapsayan karma modeller de vardır. Bu modelde; iç denetim kamu kuruluşlarının kontrol sistemlerinin bir parçası olmak yerine dış denetimin parçası olarak görülür. İç denetim elemanlarının kadroları çalıştıkları kuruluşta bulunmasına rağmen,

Federal Denetim Mahkemesinin (Sayıştay) gözetimi altında teknik ve mesleki yol göstermesiyle denetim yapar ve doğrudan bu yüksek mahkemeye rapor sunar. Bu modelde geleneksel iç denetim rolünden ziyade harcama öncesi ön denetim rolü ifa edilir. İsveç modelinde “İsveç Denetim Ofisi” (Sayıştay) Maliye bakanlığı bünyesinde merkezi devlet yapısının bir parçası olarak yer alır. Bununla birlikte yönetimden tamamen bağımsız olarak inceleme konularını seçme ve rapor yazma gibi tam bağımsız olarak faaliyet gösterir. Bu birimin başkanı Genel müfettiş unvanını taşır ve Bakanlar Kurulu tarafından altı yıllık bir süre için seçilir.

ABD’de ise; Genel Denetim Ofisi (Sayıştay) Kongre tarafından kuruluşların performans denetimini yapmak üzere dış denetimden sorumlu olarak görevlendirilir. İç Denetim, bu modelde özel sektörden ilk defa 1950 yılında uyarlanmıştır. İç denetim yönetim ve finans bölümlerinden bağımsız olarak üst yöneticiye bağlı olarak yönetim kontrollerinin tümünü kapsayacak şekilde yapılandırılmıştır. 1978 yılında Genel Müfettiş Kanunu (Inspector General Act) çıkarılarak bu model biraz değiştirilmiştir. Her kamu kuruluşunun iç denetim biriminin başında yer almak üzere Genel Müfettiş (IG) oluşturulmuştur. Genel müfettiş doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlı ve diğer bölümlerden ayrı olup ona rapor sunar ve Kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi verir. Kuruluşun başındaki yöneticinin Genel Müfettişin gerekli göreceği her hangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kuruluşun başındaki kişiye verir, bu yönetici kendi yorumlarını ekleyerek 30 gün içinde bu raporu Kongre’ye sunar. Bu yaklaşımla, iç denetimin yönetime yardımcı olma fonksiyonunu ifade eden ademi merkezîyetçi görüş ile raporların kongreye sunulması yoluyla, dolaylı yoldan dış denetim sorumluluğunu birleştirilmektedir.

Kanada’da iç denetim sisteminin dış denetime ilave olarak idarelerde kurulması 1962 yılında Kraliyet Komisyonunun Kamu İdari Yapısı konulu raporuyla gündeme gelmiştir. Hazine Bakanlığı ademi merkezi bir yapı olarak kamu kaynaklarının etkin ve yasalara uygun olarak kullanılmasını idarelerde denetleyecek iç denetim birimleri kurulmasına 1966 da rehberlik etmeye başlamış ve 1972 yılında her kuruluşun iç denetim birimi kurmasını zorunlu hale getirmiştir.

## **V- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim**

5018 sayılı Kanunun, 55 inci maddesinde, iç kontrol sistemini açıklamak üzere, iç kontrolün tanımına yer verilmiştir.

55 inci maddede belirtildiği üzere, kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.

Kamu mali yönetimini, planlanan amaç ve hedeflere ulaşılması yolunda etkili biçimde gerçekleştirebilmek için harcama sonrasında yürütülen iç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67 nci maddelerinde açıklanarak tanımlar, kavramlar ve sorumluluklar belirtilmiştir.

63 üncü maddede iç denetim faaliyeti tanımlanmıştır. Buna göre “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.”

64 üncü maddede “iç denetçinin görevleri” başlığı altında iç denetçinin görev tanımı yapılmış ve iç denetçilerin çalışma usulleri hakkında bazı genel düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, bu şekilde, “iç denetim”, “iç denetçinin görevleri”, “iç denetçinin nitelikleri ve atanması”, “iç denetim koordinasyon kurulu” ve “iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri” madde başlıkları altında iç denetimi genel hatları ile açıklamıştır.

Bunların yanı sıra iç denetim sisteminin tam olarak uygulanabilmesi için gereken geçiş süreci için bazı unvanlara sahip olanların doğrudan iç denetçi olarak atanabilecekleri geçici madde 5’de belirlenmiştir. Bu maddeye göre en geç 31.12.2004 itibarıyla ;

Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Milli Emlak Kontrolörü, Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Kontrolörü, Hazine Kontrolörü kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde,

Bakanlık, Müsteşarlık, Başkanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahallî idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında,

Muhasebe, Millî Emlak ve Vergi Denetmenleri, Belediye Mûfettişî ve Hesap İşleri Murakıbı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahallî idarelerde iç denetçi olarak atanabileceklerdir.

## **KAYNAKÇA**

Internal Control – Integrated Framework (COSO Report); American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); 1994

[www.theia.org](http://www.theia.org)

[www.intosai.org](http://www.intosai.org)