



T.C

GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA
ÖNGÖRÜLEN İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Hazırlayan
Yaşar KOCAEL

Maliye Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

TOKAT- 2010

**5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA
ÖNGÖRÜLEN İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 05/05/2010

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

Üye : Doç. Dr. Salih BARIŞIK

Üye : Yrd. Dr. Emin BARLAS

Üye :

Üye :

İmzası



Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 05/05/2010 tarih ve 15-04..sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Mustafa BALOĞLU
Enstitü Müdürü



T.C
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkeler uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

(25.10.2010)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Yasar KOCAEL

İmzası



ÖZET

Dünyada son yıllarda yaşanan ekonomik ve mali krizler kamu harcamalarının etkinliğinin tartışılmasına yol açmıştır. Bunun sonucunda ülkeler ve uluslararası birlikler kamu mali yönetim anlayışını sorgulamaya başlamışlardır. Önce gelişmiş ülkelerde özel sektörde daha sonrada kamu kesiminde uygulamaya konan mali yönetim araçlarından iç kontrol ve iç denetim kavramları ortaya çıkmıştır.

Türkiye de kamu mali yönetim sistemi 1927 yılından beri 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile yürütüle gelmiştir. Ancak bu Kanunun dünyadaki gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan kamu mali yönetim anlayışına cevap veremez hale gelmiş ve 2003 yılında yerini 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanununa bırakmıştır. Bu yeni Kanunla iç kontrol ve iç denetim kavramları kamu mali mevzuatımıza girmiştir.

5018 sayılı Kanunun getirdiği en önemli unsurlardan biriside kamuda yönetim sorumluluğuna dayalı bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır.

Bu çalışmada Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine 5018 sayılı Kanunla getirilen iç denetim sisteminin etkinliğinin artırılması, geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması yönünde bazı öneriler geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Uluslararası iç denetim standartları ile Türkiye kamu kesimi iç denetim standartları karşılaştırmalı olarak incelenerek Türkiye uygulamasının sorunları ortaya konulmaya ve çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, iç denetim, kontrol, iç kontrol, uluslararası iç denetim standartları

ABSTRACT

The recent economic and financial crisis seen all over the world let hot debates on the efficiency of public expenditures. As a result of this, countries and international unions started questioning the existing public financial management system. Accordingly, some concepts of internal control and internal auditing, tools of financial management put into effect first in private sector in developed countries then in public sector, appeared.

The financial management system in Turkey had been carried out under the General Accounting Law of Number 1050 since 1927. However, this law lost its effect and was unable to respond the financial management system appearing in parallel with the developments in the world and therefore was replaced with Public Management and Control Law of Number 5018 in 2003. With this new law the concepts of internal control and internal auditing made their way into our public finance regulations.

One of the most important elements brought by the law Number 5018 is the establishment of an internal control system based on management liability in public.

This study aimed at making proposals regarding increasing, enhancing and disseminating the efficiency of inspection system brought to the system of Turkish Public Financial Management by the law with no 5018. The international internal auditing standards and those in Turkey were compared. The problems met in the application of the case in Turkey were discussed. Some solutions were presented.

Key Words : Audit, control, internal audit, internal control, international internal control and internal audit standards.

İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ.....	x

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM KAVRAMLARI

I. DENETİM VE İÇ DENETİMİN TANIMI.....	1
A. DENETİM KAVRAMI	1
B. İÇ DENETİM KAVRAMI.....	2
C. İÇ DENETİM İÇ KONTROL İLİŞKİSİ.....	5
II. İÇ DENETİMİN AMAÇLARI VE BİLEŞENLERİ.....	8
A. İÇ DENETİMİN AMACI.....	8
B. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN BİLEŞENLERİ.....	11
1.Yönetim Süreçlerinin Değerlendirilmesi.....	12
2. Risk Yönetim Süreçlerinin Değerlendirilmesi	13
3. İç Kontrole İlişkin Süreçlerin Değerlendirilmesi	16
III. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	17
A. GELENEKSEL DENETİM YAKLAŞIMI.....	19
B. MODERN DENETİM YAKLAŞIMI.....	20
C. GELENEKSEL YAKLAŞIMLA MODERN YAKLAŞIMIN KARŞILAŞTIRILMASI.....	21
IV. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMA SEBEPLERİ	23
A. SORUMLULUK VE HESAP VERİLEBİLİRLİK.....	23

B. VEKALET TEORİSİ.....	24
C. YÖNETİME DANIŞMANLIK YAPMA İHTİYACI	24
D. TASARRUF İHTİYACI	25
E. YOLSUZLUKLARA KARŞI KORUNMA İHTİYACI	25
F. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ DEĞERLENDİRME İHTİYACI.....	26
V. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI	27
A. İÇ DENETİM NİTELİK STANDARTLARI.....	27
B. İÇ DENETİM PERFORMANS STANDARTLARI	31
C. İÇ DENETİM ETİK KURALLARI	38

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİMDE TÜRKİYE UYGULAMASI

I. TÜRKİYE’DE İÇ DENETİME İLİŞKİN GELİŞİMLER.....	41
A. TÜRKİYE’DE 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DENETİMİN YAPISI.....	41
B. DENETİMİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN ÇALIŞMALAR.....	45
C. DENETİM KURULUŞLARINA YAPILAN ORTAK ELEŞTİRİLER VE TESPİTLER.....	46
D. AVRUPA BİRLİĞİ’NE TAM ÜYELİK SÜRECİNDE İÇ DENETİM ALANINDA YAŞANAN GELİŞİMLER.....	48
II. 5018 SAYILI KANUN İLE ÖNGÖRÜLEN İÇ DENETİM SİSTEMİ.....	54
A. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI	58
1. İç Denetim Faaliyeti	59
2. İç Denetçilerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları	63
3. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Atanmaları	65
4. Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu.....	68

a. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yapısı	68
b. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Fonksiyonları ve Görevleri.....	70
B. İÇ DENETİMİN AKTÖRLERİ.....	71
1. Bakan.....	71
2. Üst Yönetici.....	72
3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	73
4. Mali Hizmetler Birimi.....	73
C. İÇ DENETİMİN İŞLEYİŞİ	73
1. İç Denetimin Temel Nitelikleri	73
a. Kuruma Değer Katmak	73
b. Nesnel Güvence Sağlama	74
c. Danışmanlık Faaliyeti	75
d. Bağımsızlık ve Objektiflik	75
e. Standartlara Uygunluk	77
2. İç Denetim Uygulamaları.....	80
a. Uygunluk Denetimi.....	80
b. Mali Denetim.....	80
c. Performans Denetimi.....	81
d. Bilgi Teknolojisi Denetimi.....	82
e. Sistem Denetimi	82
III. TÜRKİYE’DE KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI.....	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. AVRUPA BİRLİĞİ BELGELERİNDE İÇ DENETİMLE İLGİLİ DEĞERLENDİRMELER.....	85
A. TÜRKİYE-AB İLİŞKİLERİNİN TEMEL BELGELERİNDE İÇ DENETİM... 85	

B. AVRUPA KOMİSYONU BOŞLUK ANALİZİ RAPORUNDA İÇ DENETİM..	88
II. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	90
A. İÇ DENETİMİN TEMEL AKTÖRLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ....	90
1. Merkezi Uyumlaştırma Birimi: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	90
2. Üst Yöneticiler	93
3. İç Denetçiler.....	94
B. İÇ DENETÇİLERİN ÇALIŞMA VE MESLEKİ GELİŞMELERİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	95
1. İç Denetçi Sertifikası ve Derecelendirmelerinin Değerlendirilmesi.....	95
2. İç Denetçilerin Üst Yönetici ve İDKK İlişkileri ile Diğer Durumlarının Değerlendirilmesi	98
3. İç Denetçilerin Kamu İdarelerinde Bağlı Olduğu Birim ve Birim Yönergelerinin Değerlendirilmesi	101
4. Kamu İdarelerindeki İç Denetçilerin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı, Mesleki Güvencelerinin Değerlendirilmesi.....	104
5. İç Denetçilerin Mesleki Ahlak Kurallarının Değerlendirilmesi	106
6. İç Denetçilerin Çalışma ve Raporlama Standartları, Usullerinin Değerlendirilmesi.....	107
C. İÇ DENETÇİLER İLE DİĞER DENETİM ELEMANLARININ YETKİ VE SAYISAL DURUMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	109
D. 5227 SAYILI KAMU YÖNETİMİNİN TEMEL İLKELERİ VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI HAKKINDA KANUN TASARISI.....	112
III. İÇ DENETİM VE DIŞ DENETİM İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	117
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	120
KAYNAKÇA.....	124
ÖZGEÇMİŞ.....	129

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ABGS	: Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
AT	: Avrupa Topluluğu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BT	: Bilişim Teknolojileri
BUMKO	: Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğu
CCSA	: Certified Control Self Assessment (Uluslararası Kontrol Öz değerlendirme Uzmanı)
CGAP	: Certified Government Auditing Professional (Uluslararası Kamu Denetçisi)
CIA	: Certified Internal Auditor (Uluslararası İç Denetim Sertifikası)
CISA	: Certified Information System Auditor (Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi)
COSO	: Comimittee of Sponsoring Organizations of TheTreadway Commission (Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi)
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ECIIA	: European Confederation of Institues of Internal Auditing (İç Denetim : Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu)
EUROSAI	: European Court of Auditors (Avrupa Birliği Sayıştay'ı)
IIA	: Institute of İnternal Auditors (Uluslararası İç Deneti Enstitüsü)
IMF	: Internatioal Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
INTOSAI	: The International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KAYA	: Kamu Yönetimi Araştırması
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KİDDER	: Kamu İç Denetçiler Derneği
KMYKK	: Kamu mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KPDS	: Kamu Personeli Dil Sınavı
MEHTAP	: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi
MUB	: Merkezi Uyumlaştırma Birimi

MUKDER	: Muhasebat Kontrolörleri Derneği
MYK	: Mali Yönetim ve Kontrol
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve işbirliği Örgütü)
OLAF	: European Anti-fraud Office (Avrupa Yolsuzluk Mücadele Ofisi)
PIFC	: Public Internal Financial Control (Kamu İç Mali Kontrol Sistemi)
R.G.	: Resmi Gazete
SGB	: Strateji Geliştirme Birimi (5018 sayılı Kanunundaki Mali Hizmetler Birimi)
SİGMA	: Orta ve Doğu Avrupa Ülkelerinde Yönetişim ve Yönetimi Geliştirmek için Destek programı(Avrupa Komisyonu tarafından finanse edilen ve merkezi Paris'te bulunan kuruluş)
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TODAİE	: Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü
ÜDS	: Üniversiteler Arası Dil Sınavı

GİRİŞ

Dünyada son yıllarda yaşanan ekonomik ve mali krizler kamu harcamalarının etkinliğinin tartışılmasına yol açmıştır. Bunun sonucunda ülkeler ve uluslararası birlikler kamu mali yönetim anlayışını sorgulamaya başlamışlardır. Gelişmiş ülkelerde kamuda uygulamaya konan mali yönetim, bütçe ve harcama süreçleri konusunda reformlar yapılmıştır. Türkiye’de buna paralel olarak kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin gözden geçirilmesi gereği doğmuştur. Türkiye’de ayrıca dış nedenler diyebileceğimiz Avrupa Birliğine üye olabilme şartlarını yerine getirme açısından birlik müktesebatına uyum çalışmaları, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu gibi uluslararası kuruluşlarla olan kredi ilişkileri bu konuda arayışlara yönelten etkenler olmuştur.

Türkiye’de bütçe dışı fonların büyük boyutlara ulaşması ve bunların denetim mekanizmasından çıkarılarak bütçenin kapsamının daraltılmış olması, kamu finansman açıkları, bütçe açıkları, sürekli artan iç ve dış borç miktarı, mali disiplinden uzaklaşılması, mali saydamlıktan ve hesap verme sorumluluğundan uzak bir mali yönetim anlayışına sahip olunması, kamu harcamalarındaki savurganlık, yolsuzluk ve usulsüzlükler, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun uygulamada karşılaşılan sorunlara cevap veremez hale gelmesi ve kaynakların etkin, etkili ve verimli kullanılmasına yönelik hususlara odaklanmamış olması mali yönetim reformunu zorunlu hale getiren iç etkenler olmuştur.

Türkiye’de kamu mali yönetim sistemi 1927 - 2003 yılları arasında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu hükümleri çerçevesinde yürütülmüştür. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak kamu mali yönetiminin yeniden düzenlenmesi gereği doğmuştur. Kamu mali yönetim reformuna ilişkin çalışmalar 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun kabulüyle tamamlanmıştır. Türkiyede kamu maliyesinin temel esasları Anılan Kanunla; kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrol konular yeniden düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunun getirdiği en önemli unsurlardan birisi kamuda yönetim sorumluluğuna dayalı bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır. Bütçenin kontrol ve denetimine ilişkin süreç ve mekanizmalarda yeniden düzenlenmiş harcama öncesi kontroller ile harcama sonrası denetimler bu Kanunla yeni yaklaşımlar ve uluslararası uygulamalar ışığında yeniden yapılandırılmıştır. Bu anlamda kamuda iç kontrolün bir ayağı olarak iç

denetim kavramı ve uygulaması getirilmiştir. Kamu mali yönetim ve iç kontrol sisteminde yerini alan iç denetim işlemlerin mevzuata uygunluğu yanında risk yönetimi, iç kontrol süreçleri, performans denetimi ile bilişim teknoloji denetimlerini de içine alan sistem denetimine yönelik yeni denetim uygulamalarıyla önemi devamlı artan bir denetim uygulaması olarak kendini göstermektedir.

Kamu mali yönetimi içinde 5018 sayılı Kanunla yerini alan iç kontrol ve iç denetim farklı birimler tarafından koordine edilmektedir. 5018 sayılı Kanun mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemleri belirleme, geliştirme ve uyumlaştırma fonksiyonunu Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Merkezi İç Kontrol Uyumlaştırma Birimine verirken iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Kurul ayrıca, sistemlerin koordinasyonu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

İç kontrol sistemi ile ilgili hususlar 5018 sayılı Kanunun “ İç Kontrol Sistemi” başlıklı “Beşinci Kısım” ında 55-67 nci maddelerinde iç denetimi de içine alacak şekilde düzenlenmiştir. Çünkü iç kontrolün etkin bir şekilde işletilmesi bu sistemin bir unsuru olarak kabul edilen iç denetime bağlıdır. Bu anlamda çalışmada 5018 sayılı Kanunla getirilen iç denetim sistemi incelenmiştir.

Çalışmada, Türk Bütçe Sistemine 5018 sayılı Kanunla getirilen iç denetim ile ilgili hususlar ayrıntılı olarak incelenmiş, iç kontrol ve iç denetimin etkinliğinin artırılması, geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması yönünde bazı öneriler geliştirilmesi amaçlanmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel olarak denetim ve iç denetim kavramları, iç denetim iç kontrol ilişkisi, iç denetimin amaçları ve bileşenleri, iç denetime ihtiyaç duyulma sebepleri üzerinde durulmakta, bu kavramların gelişim süreçleri ele alınmakta ve uluslararası iç denetim standartları incelenmektedir.

İkinci bölümde, Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu öncesi denetimin yapısı, denetimin yeniden yapılandırılmasına ilişkin çalışmalar, bu konuda AB sürecinde yaşanan gelişmeler ve denetim sistemine yönelik ortak tespit ve öneriler ile 5018 sayılı Kanun ile öngörülen iç denetim sisteminin yapısı ve aktörleri, iç denetim sisteminin işleyişi incelenmektedir.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümünde, 5018 sayılı Kanunla Türk Bütçe sistemine giren iç denetim sistemi değerlendirilerek uluslararası standartlarla örtüşen noktaları ve farklılık gösteren noktalarının tespitinin yapıp çözüm önerilerine yer verilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİM KAVRAMLARI

Denetim ve iç denetim kavramları ile iç denetim kavramının tanımı, amaçları, tarihsel gelişimleri, iç denetime ihtiyaç duyulma sebepleri bu kavramlarının bir disiplin haline gelmeleri, özellikleri ve uygulama alanı, bileşenleri, standartları, iç denetim ile geleneksel teftişin farklılıkları ortaya konulacaktır.

I. DENETİM VE İÇ DENETİMİN TANIMI

A. DENETİM KAVRAMI

Denetim; Latince audire, İngilizce audit (işitmek, incelemek, anlamak) kelimesinin Türkçe karşılığı olup, Türk Dil Kurumu tarafından, denetlemek işi, murakabe, kontrol etmek olarak tanımlanmıştır.¹

Kontrol; bir işin doğru ve usulüne uygun yapılıp yapılmadığını inceleme, denetim ve denetlemektir. Bir başka ifadeyle; bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma işidir.²

Kontrol kavramını, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşmak için idarenin aldığı tedbirler bütünü olarak tanımlamakta mümkündür.³

Kontrolde, konunun doğruluğu araştırılırken aynı zamanda ilgili birimleri yönetmek ve düzene koymak da söz konusudur. Bir anlamda idari otorite kavramını da içermektedir. Genelde işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Bu nedenle devamlı ve organik bir niteliği vardır. Kurumsal yönetimin amaç ve hedeflerine, mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler bütünü olarak tanımlanabilir. Yani denetimin öncesinde yapılan faaliyetler bütünüdür.

Denetim ve kontrol kavramları konusunda uluslararası literatürde bir kavram birliği olmasına rağmen, Türkiye’de bir kavram kargaşası yaşanmaktadır. İç denetim, dış denetim, yüksek denetim, mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası denetim gibi kavramların çoğu zaman birbirine yakın anlamlarda kullanıldığı ve yapılan tanımların değişiklik gösterdiği gözlenmektedir. Esasında bu kavram sorununu normal karşılamak gerekir. Çünkü kamu mali yönetimi reformları çerçevesinde,

¹ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, Cilt I s.354

² Türkçe sözlük, Türk Dil kurumu, Cilt II, s.895

³ Ekrem CANDAN, “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh285.doc>, 12.12.2009

uluslararası uygulamalar dikkate alınarak, yeni bir kontrol ve denetim çerçevesi çizilmeye çalışılmakta ve konu genelde reform öncesi dönemin teftiş ve soruşturma sistemi ile eşanlı olarak düşünüldüğünden çoğu zaman karıştırılmaktadır.⁴

Modern anlamıyla denetim bir performans değerlendirme sürecidir. Bu süreç kurumun tüm faaliyetlerini kapsar. Kurumun stratejik planı ile başlayıp, uygulama, bütçeleme ve sonuçları izleyip raporlama ile tamamlanır.

Teftiş ise bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yakından incelemek, araştırmak ve soruşturmak anlamlarına gelmektedir. İşlerin ilgililer tarafından iyi ve doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir. Gerek görüldükçe ve belirsiz zamanlarda yapılır. Yapılan işlemler normlara göre sorgulanır. Teftiş denetimden dar kapsamlı olur. Denetim bir şeyin geneli için uygulanır, etkinlik ve verimliliği sağlamaya yöneliktir. Teftiş bu genel içinde daha özel durumlar için uygulanmaktadır. Diğer bir deyişle teftiş işin doğru yapılmasına odaklı iken denetim daha çok doğru işin yapılmasını hedefler.

B. İÇ DENETİM KAVRAMI

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (The Institute Of Internal auditors-IIA) iç denetimi; “İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” şeklinde tanımlanmıştır.⁵

IIA'nın yaptığı tanıma göre, iç denetim “risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir”. İç Denetim Enstitileri Avrupa Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing –ECIIA), bu tanıma uyan ve Etik Kurallarına ve Uluslararası Standartlara uygun hareket eden bir profesyonel iç denetim biriminin her yönetim mekanizmasının anahtar ve temel bir unsuru olduğuna inanır. Çeşitli Avrupa ülkelerinde kurulan ve hükümet tarafından görevlendirilen farklı komisyonlar da bu görüşü ve tezi desteklemiştir. Güvence hizmeti konusunda, bir profesyonel iç denetim birimi, iyi yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sağlamak amacına yönelik süreçlerin etkinliği ve

⁴ Ahmet KESİK, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (9), 2005/1, s.101
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh284.pdf>

⁵TİDE, “Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007)’deki değişikliklerle”, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayını, (Kırmızı Kitap), İstanbul, 2008, s.7

amaca uygunluğu konusunda objektif bir güvence sağlayarak yönetim güvencesini takviye eder ve ona destek olur. Yaptığı çalışmanın bir parçası olarak, böyle bir birim, bu alanlardaki gelişmeleri kolaylaştıran ve tavsiyelerde bulunan danışmanlık hizmetleri de verir.⁶

İç denetim kurumun sadece mali olan işlemleri değil, her türlü faaliyetinin kontrol süreçlerini risk esaslı olarak etkinlik ve verimliliğini değerlendirir ve geliştirir. İç denetim kurumun yönetim süreçlerini, organizasyonunu, iş prosedürlerini geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık, denetim ve kontrol süreçlerinin etkin işlediğine ilişkin makul güvence verme faaliyetidir. İç denetim aynı zamanda kurumların amaçlarına ulaşması için mevcut risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirerek, etkinliklerin artması için sistematik bir yaklaşım getirmeyi amaçlar.

İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kurumların maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ve sistematik olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim plan ve programına bağlı olarak yapılır.

İç denetim faaliyetinin diğer geleneksel denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. Kurumun risklere karşı geliştirdiğı kontrol aktivitelerinin etkin olduğuna dair güvence vermekle birlikte kurumun gelecek perspektifi bakımından önerilerde bulunarak danışmanlık faaliyetinde de bulunur.

İç denetimin en önemli özelliklerinden biri ise tamamen bağımsız ve objektif olarak faaliyetlerin ve üretilen işlemlerin, mali raporların doğruluğu, güvenilirliği, hukuka ve iş sözleşmelerine uygunluğu hakkında nesnel güvence vermesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda idari ve mali hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır.

İç denetim tanımına bakıldığında iki önemli unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlar;⁷

- İdarenin mali ve mali olmayan her türlü faaliyetini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve nesnel bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermek,

⁶ ECIIA DURUM RAPORU, “ AVRUPA’DA İÇ DENETİM”,Şubat 2005, [http://icden.kocaeli.edu.tr/mevzuat/%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20DURUM%20RAPORU%20\(AVRUPA\).pdf](http://icden.kocaeli.edu.tr/mevzuat/%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20DURUM%20RAPORU%20(AVRUPA).pdf)

⁷ Ahmet KESİK, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. Kocaeli Üniversitesi”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (9), 2005/1, s.101 <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh284.pdf>

- Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği, ekonomikliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için disiplinli ve sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü iç denetimle ilgili standartlar getirmiştir. Bu standartlara hemen hemen tüm dünyada uyulmaktadır. İç denetim sistemi standartlara bağlı bir sistemdir. Standartların amacı denetimin kalitesini güvence altına almaktır.

İç denetim, idarenin (yürütmenin) kendisine emanet ettiği kaynakların yönetimini, kendine bağlı denetçiler vasıtasıyla denetlemesidir. İç denetim iç kontrol amaçlarının yeterli düzeyde sağlanıp sağlanmadığı konusunda yöneticilerin idari yapı içindeki unsurlardan güvence almasıdır. İç denetim organizasyonun hedeflerini başarmada risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilip geliştirmek, sistematik, disiplinli ve metodolojisi olan bir yaklaşımdır. Bu denetim şekli hem mali hem de yönetsel karakterli denetimdir. İç denetim de amaç kamu idarelerindeki kontrollerin etkinliğini ölçmek ve kontrolleri değerlendirmektir.

Harcama sonrası dış denetim ise, fonksiyonel bağımsızlığa haiz ve yürütmenin dışında olan en üst denetim kuruluşu tarafından parlamento adına yapılan denetimdir. Diğer bir deyişle, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim idari denetimdir. Harcama sonrası dış denetim ise, yasama denetimi kapsamına girmektedir.

5018 sayılı Kanununun 63 üncü maddesinde iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır.⁸

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6 ncı maddesinde “Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur.” denilmek suretiyle açıklama getirmiştir.⁹

⁸5018 sayılı KMYK Kanunu, Kabul Tarihi: 10/12/2003, yayımlandığı R.G;24/12/2003, Sayı:25326 http://www.idkk.gov.tr/web/guest/5018_sayili_kanun, 03.01.2010

⁹ “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”, 12 Temmuz 2006, R.G, Sayı : 26226, Karar Sayısı : 2006/10654, http://www.idkk.gov.tr/web/guest/calisma_usul_ve_esaslari, 03.01.2010

C. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) tanımına göre iç kontrol “yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlarıdır. Kontrol çevresi, iç kontrolün temel amaçlarını gerçekleştirmesi için gerekli disiplini ve ortamı sağlar ve etik ve dürüstlük ilkeleri, yönetim felsefesi ve biçimi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve personelin yeterliğinden oluşur.”¹⁰

COSO (Comimitee of Sponsoring Organizations of TheTreadway Commission) tarafından yapılan iç kontrol ise “mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işletmelerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda makul güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.” şeklinde tanımlanmıştır.¹¹

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile COSO standartları esas alınarak oluşturulan kamu iç kontrol sistemi Türk mevzuatında yerini almış ve aynı Kanunun 55 inci maddesinde “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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçlerle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde tanımlanmıştır.

İç kontrol, 5018 sayılı Kanunda sistem olarak tanımlanmış olmakla birlikte iç kontrol sistem ve faaliyet/süreç olarak birbirinden ayrılmaktadır. İç kontrol sistemi; bir kamu idaresinin amaç ve hedeflerine ulaşmak için oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan bir bütündür. Mali ve mali olmayan faaliyet ve işlemlere ilişkin olarak uygulanan kontrol mekanizmaları dışındaki faaliyet ve fonksiyonlar da iç kontrol sistemi içine girmektedir. Bir süreç olarak iç kontrol ise; belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için idare tarafından uygulanan tüm kontrol faaliyet ve işlemlerini kapsar. Bu manada iç kontrolü değerlendiren iç denetim faaliyeti iç kontrol sürecinin dışında değerlendirilmektedir.¹²

Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile yönetimde iç kontrol sistemi, denetimde iç denetim sistemi getirerek birbirini tamamlayan, alternatif olmayan yönetim ve denetim arasında güçlü ilişki kurulmuştur. İç denetim kendi başına yürütülen bir faaliyet olmayıp iç kontrol ve

¹⁰ Kırmızı Kitap, s.7

¹¹ M.Sait ARCAĞÖK, Ertan ERUZ, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği , Ankara, 2006, s.158

¹² Ekrem CANDAN, a.g.m.

dış denetim ile oldukça ilişkilidir. Bu düzenleme ile daha önce eksikliği tartışılan yönetim, iç denetim, iç kontrol ilişkisi kurulmuştur.¹³

Bir idarede tüm personel, idarenin ve görev yaptığı birimin misyonunu, amaç ve hedeflerini, risklerini ve bu çerçevede sorumluluklarını bilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede faaliyetlerini yürüttükleri sırada yöneticiler ile personelin sahip oldukları deneyim kontrolün izlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi görevi sadece üst yönetici, iç denetçi ve strateji geliştirme biriminin görevi olarak algılanmamalı, tüm birimlerin aktif bir şekilde bu sürece katılımı sağlanmalıdır.¹⁴

Uluslararası iç denetim standartlarında iç denetim kurumun yönetimini, faaliyetlerini kapsayan iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirip yönetim kuruluna raporlamayı öngörmektedir. Bunun yanında yönetimin sorumluluğundaki iç kontrol sisteminde bir yetersizlik varsa bunu geliştirmeye karşı öneride bulunma görevi vardır. Yoksa iç kontrolün sahibi değildir ve kesinlikle yönetimin yerine karar almamalıdır. 5018 sayılı Kanunun sistematığında iç denetim iç kontrol sisteminin içinde düzenlenmiş olması iç denetimin yönetimin bir unsuru olmasından kaynaklanmaktadır. İç denetim uluslararası uygulamada ve buna paralel olarak Türkiye uygulamasında mesleki bağımsızlık nedeniyle yönetimden ayrılmakta ve farklılaşmaktadır. İç kontrol ve iç denetimin her ikisinin amacının da etkin, ekonomik ve etkili kaynak kullanımıyla idareyi amaçlarına ulaştırmak olduğu farklılığın sadece kullanılan araç ve yöntemlerde olduğu açıktır. 5018

sayılı Kanunun 55-67 nci maddeleri iç kontrol sistemini düzenlemekte ve Türkiye' ye yeni bir yönetim sistemi getirmektedir. Yönetim sorumluluğunu benimseyen bu sistem ile kendisine bütçeyle kaynak tahsis edilen birimlerin en üst amirine harcama yetkisi verilerek kaynakların ekonomik, etkin ve verimli, yasal ve idari düzenlemelere uygun olarak kullanılmasından sorumlu tutulmuşlardır. Gözetim ve denetim sorumluluğu verilen üst yöneticiye doğrudan bağlı, uluslararası standartlara uygun bağımsız iç denetim birimleri kurularak sistemin denetim ayağı oluşturulmuştur. Ayrıca iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve kurumlar arasında iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması için Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne merkezi uyumlaştırma görevi verilerek kurumlar arasında uygulama birliği sağlanması amaçlanmıştır.

İç kontrol sisteminde yeni yönetim biçimi artık her harcamacı birim öncelikte idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik

¹³ Zarifi Nazmi GÜRKAN, "Kamu Denetiminin Değişen Yüzü "İç Denetim" ve Eleştirisi", Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 120

¹⁴ Mehmet BÜLBÜL, "Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum", İvme Yayıncılık, Ankara, 2009, s.120

ve verimli bir şekilde yürütmek, varlık ve kaynaklarını korumak, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutmak, mali bilgi ve yönetim bilgilerini zamanında ve güvenilir olarak üretmekten ve buna göre iç kontrol sistemini oluşturmaktan sorumludur. Sorumluluk her harcama birimlerindeki yetkililerin kendi birimleri ile sınırlı olarak harcama yetkililerine verilmiştir.

Kurumdaki üst yöneticinin sorumluluğu ise, bu sistemi gözetlemek ve denetlemektir. Üst yönetici, iç kontrol sistemini bağımsız iç denetçiler eli ile denetleyecektir. İç denetim birimlerine atama yapan üst yöneticilerin iç kontrol ve iç denetim sistemini kurma konusunda gösterdikleri iradenin güçlü bir kanıtı olarak değerlendirmek gerekir. İç denetçiler, üst yönetici adına bağımsız ve objektif olarak yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrol sistemini denetleyecek ve harcama birimlerinin kaynaklarını idarenin amaçlarına, politikalarına ve mevzuata uygun olarak etkili, verimli, ekonomik kullanıp kullanmadıkları, varlık ve kaynaklarını koruyup korumadıkları ve sonuçta ürettikleri mali bilgi ve raporlarının doğru, güvenilir olup olmadığı hakkında üst yöneticiye nesnel, objektif, makul güvence verecektir. İç denetçiler sistemi değerlendirirken tespit ettikleri yetersizliklere ilişkin önerilerde bulunarak sistemin gelişmesine katkı sunacaklardır. Üst yönetici ve harcama yetkilileri de iç denetçi ve dış denetçi raporlarını dayanak göstererek güvence beyanı vereceklerdir. Dolayısıyla iç denetim ve dış denetim raporları güvence beyanlarının kanıtlarını oluşturacaktır. Bu nedenle gerek iç denetimde ve gerekse dış denetimde denetçilerin eğitimi ve yetkinliği ile kalite güvence sistemi önem arz etmektedir. İç kontrol sistemini oluşturmak icrai bir görevdir. İç denetçileri icranın içinde olmayacaklarından iç kontrol sistemine dahil edilemezler. Böyle bir durum iç denetçilerin tarafsızlık ve objektifliğine aykırı bir durum teşkil eder.

İç denetçi sürekli bir zeminde iç kontrol faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. İç denetimin iç kontrol ile arasındaki mesafeyi koruması esastır. Böylece, kurum, iç kontrol konusunda sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içinde olacaktır.¹⁵

Kontrolün özellikle iç kontrolün denetim kavramına göre daha geniş kapsamlı olduğu ve kimi durumlarda denetimi de kapsadığı anlaşılmaktadır. Örneğin, bir kurumun iç kontrol sisteminin kapsamına iç denetim faaliyeti de girmektedir. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin bir unsuru olan iç denetimle yönetim sorumluluğu kapsamında uygulanan kontrol faaliyetlerinin karıştırılmaması ve eş anlamlı olarak kullanılmaması gerekmektedir. Birisi

¹⁵Çevirenler: M. Sait ARCAGÖK, Bahadır YÖRÜK, “Avrupa İçin Kamu Harcama Yönetimi El kitabında Yer alan Alan Pradley tarafından yazılmış” Yönetimin Kontrolü” adlı Makale, <http://www.Bumko.gov.tr/iç kontrol/makaleler/>,18.02.2010

idare tarafından tasarlanıp uygulanmakta, diğeri yönetimden fonksiyonel olarak bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir.¹⁶

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Kanunun 11 inci maddesi iç denetim ile iç kontrol arasındaki ilişkiyi düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre “iç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi yada uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dahil 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” şeklinde sınırları çizilmiştir.

5018 sayılı Kanun Türkiye’ye yeni bir yönetim ve denetim sistemi kazandırmıştır. Bu sistemde iç denetim ile iç kontrol sistemi arasında fonksiyonel ilişki kurulmuştur. Bu yönetim ve denetim sistemi sadece mali yönetim ve denetim sistemi değildir. Mali ve mali olmayan tüm sistemi düzenlemekte ve denetlemektedir. Kanunun isminde mali yönetim kavramının geçmesi ve Kanunun özellikle mali yapıyı düzenlemesi, Kanundaki reform niteliğinde getirilen denetim ve yönetimdeki değişikliğin doğru anlaşılmasını engellemiştir.

II. İÇ DENETİMİN AMAÇLARI VE BİLEŞENLERİ

A. İÇ DENETİMİN AMAÇLARI

İç denetim amacı, yönetimin kurumda etkin iç kontrol ve risk yönetim sisteminin oluşturulup oluşturulmadığını risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olup olmadığı konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna bağımsız ve objektif güvence sağlamaktır. Diğer taraftan iç denetimin güvence sağlama görevine paralel, iç denetim faaliyeti, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapar, yol gösterir ve işlerin yapılmasına yönelik imkanı sağlar.¹⁷

Yönetim kurulu, diğer sorumluluklarının yanı sıra, risk yönetimi ve iç kontrol için uygun bir çerçeve ve yapı oluşturması, sürdürmesi, işletmesi ve göstermesini sağlamaktan sorumludur. Üst yönetim, kurumun karşı karşıya olduğu riskleri belirlemek, tanımlamak, değerlendirmek, izlemek ve azaltmaktan ve ilgili kontroller de dahil bu risk yönetim

¹⁶ Ekrem CANDAN, “Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı yayını, yayın no:2007/ 374, Ankara, 2007, s.22

¹⁷ Akif AKŞAM, (2005) “İç Denetim Mesleği İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi” Hazine Kontrolörleri Başkanlığı Yeterlilik Tezi, s.31
<http://www.hazine.org.tr/kutuphane/tezler/tezozet/taaksam1.php>

süreçlerinin etkin ve amaca uygun çalıştığından sorumludur. İç denetimin temel ve anahtar görevlerinden biri de, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin, etkili ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Bu çalışmasının bir parçası olarak, iç denetim birimi, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak amacıyla yönelik danışmanlık, yol gösterme ve kolaylaştırma hizmetleri verir.¹⁸

İşletmelerin operasyonlarını geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesidir. İç denetim aynı zamanda işletmelerin amaçlarına ulaşması için mevcut risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim işlevlerini değerlendirerek, etkinliklerin artması için sistematik bir yaklaşım getirmeyi amaçlar.¹⁹

İç denetim faaliyetleri özel ve kamu kurumlarının yapıları büyüdükçe ve organizasyonlar gittikçe karmaşık sistemlerle çalışır hale geldikçe daha önemli olmuştur. Gün geçtikçe yöneticilerin sorumlulukları altındaki işlemlerin tamamını izlemeleri zorlaşmaktadır. İzlenmeyen faaliyetler ise kaçınılmaz olarak amaçlara ulaşma anlamında kötü sonuçlar doğuracaktır. Belirli aralıklarla izlenmeyen, denetlenmeyen, sonuçları değerlendirilmeyen faaliyetlerin zaman içinde etkinlik ve verimlilik ilkelerinden uzaklaşma olasılığı artacaktır. Üst yönetimin sorumluluğunda olan faaliyetlerin tamamını takip etmeleri mümkün olmadığından, yöneticiler bu konularda sorumluluk sahibi yardımcılara kaçınılmaz olarak ihtiyaç duyacaklardır. Bu anlamda yöneticilerin ihtiyaç duydukları kişiler ise iç denetçilerdir. İç denetçiler yönetim odaklı denetim faaliyetleriyle, yöneticilerin bakış açısından ve ihtiyaç duyulan alanlara odaklanarak iç denetim faaliyetini icra ederler.

Farklı alanlarda uzmanlık bilgisine sahip olması gereken iç denetim elemanları; kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performansı hakkında yönetime bilgi sağlanması şeklinde iki temel görev üstlenirler. Her bir alanda sağlanan bilgiler, yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve biçimde farklılık gösterebilir. Bu bağlamda iç denetim fonksiyonunun kapsamını en genel ifadesiyle kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performansının incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturacaktır.

¹⁸ ECIIA DURUM RAPORU, “ AVRUPA’DA İÇ DENETİM”, Şubat 2005
[http://icden.kocaeli.edu.tr/mevzuat/%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20DURUM%20RAPORU%20\(AVRUPA\).pdf](http://icden.kocaeli.edu.tr/mevzuat/%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20DURUM%20RAPORU%20(AVRUPA).pdf),

¹⁹ Mehmet ÜNSAL MEMİŞ, “İç Denetim Yönetim Fonksiyonları Yerine Getirmesindeki Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerine Bir Saha Araştırması” Çukurova Üniv. Sos.Bil.Ens. Doktora Tezi, 2006, s.82
http://www.tusside.gov.tr/pdf/yonetim_fonksiyonlari_ve_ic_denetim.pdf

Organizasyonların faaliyet konusuna veya örgütsel yapısına bağlı olmaksızın iç denetim sisteminin kurulmasındaki temel amaçlar genel başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun değerlendirilmesi,
- Politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara uygunluğun değerlendirilmesi,
- Kurum varlıklarının korunma yöntemlerini ve suistimallere karşı oluşturulan kontrollerin değerlendirmesi,
- Kaynakların etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılıp, kullanılmadığının değerlendirilmesi,
- Kurum faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi,
- Kurumun belirlediği amaç ve hedeflere ulaşıp, ulaşılmadığının değerlendirmesi şeklindedir.

İç denetim faaliyetinin amacı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 5 inci maddesinde bu düzenlemelere paralel olarak belirlenmiştir. Maddeye göre iç denetim faaliyeti;

Kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda kamu idarelerinin varlıkları güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunur ve nesnel güvence sağlanır.

Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğuna, kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, varlıkların korunduğuna, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.

İç denetim nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız

bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarelerin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

B. İÇ DENETİMİN FAALİYETİNİN BİLEŞENLERİ

Küreselleşme, ekonominin gelişimi, piyasa şartlarının değişimi ile birlikte denetim alanı ve anlayışında değişme ve gelişmeler meydana gelmektedir. Yeni ihtiyaçlar ortaya çıkmaktadır. Bu değişim ve gelişmeler paralel olarak iç denetim faaliyet alanları da gelişip değişebilmektedir. İç denetim faaliyet alanındaki değişim özel sektörde kendini gösterdiği gibi kamu sektöründe de kendini göstermektedir. Bunun sonucunda Uluslararası İç Denetim Enstitüsü öncülüğünde büyük katılım ve istişareler sonucu uluslararası iç denetim standartları geliştirilmiştir.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, iç denetim alanındaki gelişmeleri göz önünde bulundurarak iç denetim faaliyet alanlarını tanımlamış böylece iç denetim faaliyetinin herkes tarafından aynı şekilde anlaşılması ve uygulanmasını amaçlamıştır. Bu tanımlamalar şüphesiz iç denetim alanındaki gelişmelere paralel olarak anılan Enstitü tarafından sürekli gözden geçirilmektedir. Denetim alanı ve anlayışındaki değişme gelişmelere paralel olarak iç denetim faaliyet alanları da çeşitlenebilmektedir.²⁰

İç denetim bir kurumun sahip olduğu organizasyonlar tarafından yürütülen tüm eylem ve işlemleri kapsar ve uluslararası standartlar bu kapsamdaki sınırlamaların bağımsızlığı zedelediğini işaret eder.²¹

Her bir eğilim iç denetim açısından çeşitli zorlukları beraberinde getirmekle birlikte yeni fırsatlar sunmaktadır. Birincisi, bilgisayar endüstrisinin gelişmesi ile birlikte üretilen verilerin güvenliği yeni yüzyılın en önemli risklerinden biri haline gelmiştir. Yönetimler bu riske karşı yeni kontrol süreçleri geliştirmesi gerekir. İç denetçiler, yetkinlikleri sayesinde bu organizasyonları değerlendirmelidirler. Faaliyet alanına artık bilgisayar teknolojileri denetimi de girmiştir. İkincisi, küreselleşme ile birlikte uluslararası alanda genel kabul görmüş standartlara ihtiyaçlar gün geçtikçe artmaktadır. Uluslararası kalite standartları ve uluslararası çevre standartları türünden standartlara uygunluğunun değerlendirilmesi bakımından denetçiler önemli roller üstlenecek konumda gözükmektedir. Üçüncüsü, kamusal alan ve yasal platformla bağlantılı olarak muhasebeyi ve denetimi ilgilendiren gelişmeler iç denetim

²⁰ M.Zarifi GÜRKAN “İç Denetim Faaliyet Alanı”, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi,2006, sayı:39
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh292.doc>

²¹ Editör: , Erkan , KARAARSLAN “5018 sayılı KMYK’nu Kapsamında Güncel Sorunlar”, Mukder yayını, 2006 kitapta yayınlanan, Mehmet KOÇDEMİR’e ait, “İç Denetim” adlı makale, s.313

elemanları açısından önemli denetim alanları getirmektedir. Dördüncüsü, İç denetim birimlerine istihdam, güvenlik ve çevre güvenliği alanlarında önemli görevler düşmektedir. Beşincisi, mevcut ekonomik koşullar ve artan rekabet ortamı, danışma faaliyetlerinin kapsamının genişletilmesi ve muhasebe denetimlerinin yerine getirilmesi sürecinde, iç denetim birimlerinin görev alanlarını arttırmıştır. Son olarak ise yeniden yapılandırma, şirket birleşmeleri gibi faaliyetler geleneksel hiyerarşik yapıları kırmakta, raporlama ilişkilerini ve yönetim sorumluluklarını değiştirmektedir. İç denetim tanımında yer alan “güvence” ve “danışmanlık” ifadeleri günümüz iç denetiminin genişleyen uygulamalarını yansıtmaktadır.²²

Kamu kurumları hizmet sunarken özel sektörün “müşteri odaklı” anlayışına paralel olarak vatandaş ve/veya mükellef odaklı anlayışı benimsemiş ve hesap verilebilirlik, saydamlık, etkinlik, ekonomiklik, verimlilik ilkelerini ön plana çıkarmıştır. Geçmişe yönelik işlem üzerinden, geçmişini sorgulayan geleneksel denetim anlayışı yerine geleceğe yönelik, yol gösterici, sistematik ve risk odaklı denetim anlayışı uygulamaya konulmuştur.

İyi yönetim için kurumların üst yönetimleri ve yönetim kurumları iyi yönetişim, risk yönetimi, iç kontrol sistemlerini kurmaları gerekir. Bu sistemleri etkin bir şekilde kurmak ve yönetmek üst yönetim ve yönetim kurulların sorumluluğundadır. Bu sistemlerin etkin olarak kurulup, kurulmadığı ve yeterli bir şekilde işleyip işlemediği ise iç denetimin faaliyet alanıdır. Bu sistemlerin kurulup yönetilmesi ile ilgili olarak iç denetçiler yönetimlere yardımcı olur.

Bu kapsamda, iç denetim faaliyeti özünde üç alanı kapsamaktadır. Bunlar;

- Yönetim süreçlerinin denetimi,
- Risk yönetim süreçlerinin denetimi,
- İç kontrol süreçlerinin denetimi,

olup, aşağıda sırasıyla bunlar incelenmiştir.

1.Yönetim Süreçlerinin Değerlendirilmesi

Yönetim kavramı değişim göstererek birlikte yönetme anlamına gelen yönetişim kavramı haline gelmiştir. Yönetişim yönetimde saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarının bir sonucudur. Yönetişim, tek başına yönetim yerine, katılımcılık ilkesini içine

²² DEMİRBAŞ Mahmut, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyet Alanlarında Meydana Gelen Değişimler” İstanbul Ticaret Üniv. Sosyal Bilimler Dergisi, sayı:7, 2005, s. 172- 174
<http://www.iticu.edu.tr/kutuphane/dergi/s7/M00089.pdf>

alan iç ve dış paydaşların birlikte yönettiği modeldir. İyi yönetim için düzenlenmiş tek bir model bulunmamaktadır. Ancak başarılı modellerin birbirleriyle paylaştıkları bazı ortak unsurlar vardır. Bu ortak unsurlar, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütünün (Organisation for Economic Co-operation and Development- OECD), kurumsal yönetim ilkelerinde şöyle ifade edilmiştir. Bir kurumun hedef ve amaçlarına karar verenlerin bunları paydaşlara bildirmesini ve daha sonra, kurumun faaliyetlerinin bu hedeflere ulaşmaya yönelik olmasını sağlamak için gerekli önlemlerin alınması olarak tanımlanır.

Bir kurumun yönetim süreçleri; kurumdaki rolleri, görev tanımları ve davranışları belirleyen, sorumlulukları ve yetkileri tanımlayan, amaç, hedefler ve stratejiler geliştiren, kurumsal ve bireysel performansı ölçen, kuruma özgü ve sürekli değişen bir kurumsal kültürün tezahürüdür. Bu kültür, kurumun benimseyip dile getirdiği, cevaz verdiği değerleri, davranışları ve rolleri şekillendirir; kurumun topluma karşı sorumluluklarını yerine getirmek konusundaki hassasiyetini bir başka deyişle, özenli veya kayıtsız olma eğilimini ortaya koyarak kurumsal kültürü oluşturur. Kurumsal kültür tüm süreçleri kapsayan örf ve adet gibi manevi bir olgudur ve bağlayıcıdır. Bu nedenle, yönetim süreçlerinin kendisinden beklenen amaca ne kadar hizmet edebileceği, büyük ölçüde kurumsal kültürüne bağlıdır.²³

İyi yönetim tanımının ortak unsurları şunlardır:

- Kurumda etik standartlar geliştirilmeli ve uygulanmalı,
- Kurumsal hesap verilebilirlik ve saydamlık sağlanmalı,
- Kurumsal strateji ve risk politikası uygulanmalı,
- Kurumsal ve bireysel performans izlenmeli,
- Etkin risk, finansal, operasyonel kontrol sistemi geliştirilmeli ve uygulanmalı,
- Kurumsal katılım sağlanmalıdır.

İç denetçiler, belirtilen iyi yönetim unsurlarını gerçekleştirme konusunda kurumun yönetim kurulu ve üst yönetimine destek olmak için aktif bir rol oynamaktadırlar. İç denetim faaliyeti, kurumun etik kurallara yaklaşımını dönemsel olarak değerlendirerek etik kurallara uyumun etkinliğini test edecektir. Ayrıca risk yönetimi ve operasyonel kontrol ve finansal kontrol de dahil, kontrol sistemlerini de gözden geçirerek, bu sistemlerin etkin ve yeterli olup olmadığı konusunda objektif bir güvence sağlayacaktır. Diğer taraftan iyi yönetim ilkeleri çerçevesinde önerilerde bulunacaktır. İyi yönetimi kurma ve uygulama, yönetimin sorumluluğunda olmakla birlikte iç denetçiler kurulan yönetim sürecinin etkinliği ve

²³ Mehmet AKSOY, “Kamuda İç Kontrol & İç Denetim”, Mukder yayını, Ankara, 2008, s.79

yeterliliğini değerlendirerek sürecin taraflarına makul güvence vereceklerdir. Bu güvence ise saydamlık ve hesap verebilirliğin kanıtını oluşturacaktır.

2. Risk Yönetim Süreçlerinin Değerlendirilmesi

Mevcut yapıda her kurum ve organizasyon amaçlarına ulaşmaya çalışırken bir takım risklerle karşı karşıyadır. Risk olmadan yenilik olmaz. Her faaliyetin bir riski vardır. Yönetim konusunda sorumlu olanların, kurumlarının karşı karşıya olduğu riskleri belirlemesi ve tanımlaması, bu riskleri değerlendirmesi, bu risklerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar vermesi ve kabul edilebilir düzeyde değilse, bu risklere karşı gereken önlemleri alması gerekir. Kurumsal risk yönetimini oluşturması gerekir.²⁴

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü terimler sözlüğüne göre risk, amaçlara ulaşılması üzerinde etkisi olacak bir olayın meydana gelme ihtimalidir. Risk gerçekleşme olasılığı ve gerçekleşmesi halinde yapacağı etki cinsinden hesaplanır. Risk terimi, kurumu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, kurum güvenilirliğinin zarar görmesi ve yasal düzenlemelere aykırı bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz yönde etkileyebilmesi olarak da ifade edilebilir.

Kurumsal risk yönetimi; bir kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatları ve tehditleri tanımlamak ve değerlendirmek, bu fırsat ve tehditler karşısında alınacak tutumu belirleyip kararlaştırmak, fırsat ve tehditleri raporlamak için kurumun her yerinde ve kademesinde yapılandırılmış planlı, uyumlu, tutarlı ve sürekli bir süreç olarak tanımlanır. Risklerin yönetilmesini sağlamaya yönelik genel ve nihai sorumluluk üst yönetim veya yönetim kurulundadır. Risk yönetimi aktiviteleri, her türlü olay ve durumları tanımlamak, değerlendirmek, yönetmek ve kontrol etmek amacıyla yürütülmektedir. Bu aktiviteler; basit projelerden veya piyasa riski gibi güçlükle tarif edilen risk tiplerinden, kurumun bir bütün olarak karşılaştığı tehditlere ve fırsatlara kadar uzanan bir yelpazede kendisini gösterebilir. Etkin bir risk yönetimi kuruma, kurum personeline ve kurum varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin neler olabileceği hususunda yapılan değerlendirmeler ile bu değerlendirmeler çerçevesinde muhtemel tehlike veya tehlikelerin akılcı bir yöntemle asgariye indirilmesidir. Buna yönelik etkin bir kontrol sisteminin işletilmesidir.²⁵

²⁴ ECIIA DURUM RAPORU, “ AVRUPA’DA İÇ DENETİM”, Şubat 2005
[http://icden.kocaeli.edu.tr/mevzuat/%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20DURUM%20RAPORU%20\(AVRUPA\).pdf](http://icden.kocaeli.edu.tr/mevzuat/%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20DURUM%20RAPORU%20(AVRUPA).pdf), 10.09.2009

²⁵M.Ali MADENDERE, “Kurumsal Risk Yönetiminde İç denetimin Rolü”, Denetimin Rolü. Çeviri/Derleme.
<http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/Kurumsal%20Risk%20Y%C3%B6netiminde%20%C4%B0%C3%A7%20Denetimin%20Rol%C3%BC-%C3%87eviri-M.Ali%20Madendere.doc.>, Ekim 2005.

Yönetim, risk yönetimi süreçlerinin etkili biçimde işlediği ve önemli risklerin yönetilerek makul seviyelerde tutulduğu konusunda güvence elde etmelidir. Risk yönetiminin kurumun her üyesinin işi olduğunun çalışanları tarafından benimsendiğinde, kurum kültürünün bir parçası olduğunda, kurumun bütününe, günlük ve dönemsel faaliyetlerine dahil edildiğinde amacına ulaşır.

İç denetimin risk yönetimi konusundaki temel rolü, risk yönetiminin etkililiği hususunda yönetim kuruluna tarafsız güvence sağlamaktır. İç denetim, bir kurumun kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini geliştirmeye dönük danışmanlık hizmetleri de verebilir. Bu itibarla, etkin bir iç denetim faaliyeti, ortaya çıkabilecek veya var olan operasyonel riskler, insan kaynakları riskleri, teknoloji riskleri, itibar riski, stratejik risk (hatalı yönetim kararlarından, kararların düzgün bir biçimde uygulanmamasından kaynaklanan riskler) ve çevresel riskler gibi çeşitli riskleri tespit eder ve bunların minimize edilmesi için uygun öneriler geliştirir.²⁶

İç denetçiler denetim faaliyetini yaparken risk odaklı denetim yaparlar. Sistematik olarak yapılan denetim programlarında kurum faaliyetleri bir risk tanımlamasına tabi tutulur. İç denetim programları risk esaslı olarak hazırlanır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün iç denetim standartlarında “İç denetim birim başkanı, çalıştığı kurumun hedefleriyle uyum içerisinde iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirlemek için risk tabanlı planlar yapmalıdır. İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan bir risk değerlendirmesine dayanmalıdır. Bu süreçte üst yönetim ve denetim komitesi ve yönetim kurulunun katkısı sağlanmalıdır” demektedir. İç denetçiler yönetim kurullarının da katkısını alarak en az 1 yıllık risk esaslı iç denetim programı hazırlar ve buna bağlı olarak denetimlerini gerçekleştirirler.

Risk değerlemesi, işletme hedeflerinin elde edilmesine yönelik olan risklerin tanımlanması ve analiz edilmesidir. Risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğinin belirlenmesine temel teşkil eder. İç denetim programı yapılırken kurum faaliyetleri karşı karşıya olduğu riskler, gerçekleşme olasılığı ve gerçekleşirse yapacağı etki kriterlerine göre puanlanır ve en riskli alanlar belirlenir. Aşağıdaki hususlar dikkate alınarak risk puanı belirlenebilir.

- İç kontrol sisteminin kalitesi,
- Faaliyetlerin karmaşıklığı ve sayısı,
- En son denetimden itibaren geçen süre,

²⁶ M.Zarifi GÜRKAN “İç Denetim Faaliyet Alanı”, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi,2006, sayı:39
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh292.doc>

- Faaliyetler, süreçler, insan kaynakları ve yönetimde son değişiklikler,
- Mevzuat yoğunluğu,
- Varlıkların nakde dönüştürülebilirliği / yolsuzluk ihtimali,
- Kurum üzerindeki baskılar,
- Yönetimin yeterliliği ve yeteneği,
- Bütçe büyüklüğü,
- İşlem hacmi,

İç denetçiler risk esaslı denetim yaparak kurumun beklediği riskleri tanımlar, analiz eder, ölçer ve raporlayıp yönetime sunar. Ayrıca riske karşı olası tepkileri tanımlar ve değerlendirir. Yönetim belirlenen risklere karşı değerlendirmesini yaparak genelde riskten kaçma, riski kabul etme, riskin etkisini azaltma (kontrol), riski paylaşma (transfer etme) şeklinde refleksler geliştirir.

Sonuç olarak, iç denetim faaliyeti, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak iyi ve etkin çalıştığı ve belirli risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda yönetime objektif bir güvence verir. Bununla birlikte danışmanlık görevi kapsamında kurum çapında düzgün işleyen risk yönetimi süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkı sağlar.

3. İç Kontrole İlişkin Süreçlerin Değerlendirilmesi

Küreselleşme ile birlikte şirketlerin faaliyetleri ulusal sınırları aşmıştır. Ülkeler ekonomik, sosyal, çevresel, askeri, stratejik birlikler kurma gereği duymuşlardır. Kamu kurumlarının faaliyet alanları da ulusal sınırları aşmış durumdadır. Piyasaların dinamik, yenilikçi, rekabetçi ortam, kurumların işbirlikleri ve ulusal sınırları aşan faaliyet alanları, bunun getirdiği karmaşık işlemler ortamı kurumlara uygun bir kontrol ortamı ve iyi bir iletişim sistemi kurma ve sonuçları izleme gereğini ortaya çıkarmıştır.

İç kontrol sistemi kurumlarda, amaç ve hedeflerine uygun, misyon ve vizyonlarını gerçekleştirme, kaynaklarını etkin, verimli, ekonomik kullanma, yasalara ve iş prosedürlerine uyma, güvenilir ve doğru mali veya mali olmayan değerlendirmeler yapma ve iş akışlarındaki sürprizleri en aza indirmenin bir yöntemi olarak özel veya kamu sektörlerinde uygulanmaktadır.

Bu çerçevede, iç denetçilerin temel fonksiyonu, kuruma değer katmak, kurumun iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve yönetim sistemlerinin yeterli ve etkin olup olmadığı konusunda değerlendirmelerde bulunmak ve bu sistemlerin iyileşmesinde yardımcı olmak

üzere kuruma güvence verme ve danışmanlık faaliyeti olarak formüle edilmiştir.²⁷

Bu modelde, üst yöneticiler ve/veya yönetim kurulları, iç kontrol süreçlerinin oluşturulması, yürütülmesi ve sistemin gözetilmesinden; iç denetçiler ise, kurum içi kontrol süreçlerinin etkinliği, yeterliliği ve sistematik bir şekilde değerlendirmesinden sorumludurlar.

III. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

İngilizcesi “audit” olan denetim kelimesinin Latince’den gelen kökü “auditus (dinleme)” anlamındadır ve Antik Roma’da bir görevlinin okuduğu kayıtları diğer görevlinin dinleyerek onaylamasından geldiği çeşitli kaynaklarca belirtilmektedir. Çeşitli finansal kayıtların küçük tikler atarak denetlenmesi uygulamasının ise Milattan Önce 3500’e kadar geri giden Mezopotamya uygarlıklarında olduğu da bilinmektedir.

Denetim uygulamalarının, mali kayıtların kontrol edilmesi şeklinde sanayi devrimiyle birlikte İngiltere’de başladığı bilinmektedir. Sanayileşmenin geliştiği merkezler olan Amerika’da ve kıta Avrupa’sındaki şirketlerde de iç denetim uygulamaları sanayi ve ticaretin gelişmesine paralel olarak gelişmekteydi. Söz konusu iç denetim uygulamaları, ağırlıklı olarak şirket varlıklarının korunması ile iç ve dış düzenlemelere uygunluğun sağlanmasına yönelikti ve firmaların bilançosu ile kar/zarar performansına odaklanıldığından da muhasebenin bir parçası gibi görülüyordu.

Amerika’da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 tarihli Menkul Kıymet Borsaları Yasalarında yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu yüzden işletmeler iç denetim birimleri kurmuştur. İç denetim 1940’lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. 1941 yılında ABD’de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır.²⁸ IIA’nın kuruluşu iç denetimin bir meslek olarak ortaya çıkmasının ve modern iç denetim sistematığının başlangıcını oluşturmuştur.

IIA, Ocak 2008 itibariyle dünya üzerinde çeşitli ülkelerde 251 bağlı kuruluşunda 155.000’den fazla üyesi bulunan mesleki gelişmede lider konumundaki bir kurumdur. IIA’nın misyonu, iç denetim mesleğinin gelişimine katkıda bulunmak, mesleki eğitim/gelişme programları düzenlemek, sertifikasyon sağlamak, mesleki standartlar saptamak ve geliştirmek, iç denetimin en iyi uygulamaları konusunda mesleki bilgilendirme yapmak, mesleki bilgi ve tecrübelerin paylaşılması amacıyla üyeleri bir araya getirmek, iç denetim,

²⁷ Mustafa AKÇİL, “Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi”, http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/makcil_ickontrol.pdf

²⁸ Umut KORKMAZ, “Kamuda İç Denetim I”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 25, Bahar 2007, s.4-14

risk ve kontrol alanlarında araştırmalar yapmak ve elde edilen sonuçları üyeleri arasında dağıtmaktır.

Ülkemizde ise, 1995 yılında kurulan ve IIA'in Türkiye şubesi olarak faaliyet gösteren Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), ulusal enstitü sıfatıyla, iç denetim mesleğinin çatı kuruluşu konumunda bulunmakta olup, IIA tarafından benimsenen misyonun, ülkemizde gerçekleştirilmesini amaç edinmiş bulunmaktadır.

Türkiye'de özel sektörde iç denetim uygulamaları, özellikle uluslararası firmaların Türkiye iştirakleri, şubeleri, fabrikaları ya da temsilciliklerinde yaygın olarak bulunmaktadır. Türkiye'de önde gelen büyük holdinglerinde örnek gösterilebilecek iyi iç denetim uygulamaları mevcuttur. Ancak kamuda iç denetimin kuruluşu çok yenidir. Bu alanda öncü kurum Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB)'dir. Özerk bir yapıya sahip TCMB'de İç Denetim Genel Müdürlüğü, 2002 yılı sonunda kendi yönetmeliğinde belirtilen yetki ve görevlerle kurularak faaliyete geçmiş olup, faaliyetlerinde uluslararası en iyi iç denetim uygulamalarını ve IIA Mesleki Uygulama Çerçevesini esas almaktadırlar.²⁹

İç denetim alanında, dünyada başrolü Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) oynamaktadır. Enstitü tarafından hazırlanan, "İç Denetimin Tanımı, Etik Kuralları ve Uluslararası İç Denetim Uygulama Standartları"nı en son 2007 yılında revize ederek uygulamaya koymuştur. Uluslararası kuruluşlar ve iç denetim sistemi kuran ülkeler, genel olarak Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün yayınlarına atıf yapmaktadır. İç Denetim alanında diğeri önemli kuruluş da Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonudur (ECIIA). ECIIA, iç denetim derneklerinin kurduğu ve Türkiye'nin de üye olduğu 31 ülkeyi temsil eden bir konfederasyondur. ECIIA iç denetim alanında İç Denetçiler Enstitüsünü referans almaktadır.³⁰ Türkiye de iç denetim faaliyetleri kamu sektörüne 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Ancak Türkiye de özel sektör iç denetçilerinin öncülüğünde 19 Eylül 1995 tarihinde Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur. 5018 sayılı Kanunun getirildiği düzenlemelere dayanılarak kamu kesimine ilk iç denetçi ataması 2006 yılında yapılmış olup, bu atamalara müteakip kamu kesimi iç denetçilerinin artmasıyla beraber 2007 yılında Kamu kesimi iç denetçileri de Kamu İç Denetçiler Derneğini (KİDDER) kurarak faaliyete geçirmişlerdir.

²⁹ GEGİN, Eren, "Gelişmekte Olan Ükelere Yönelik Uluslararası Sermaye Hareketlerini Etkileyen Unsurlar: Kurumsal Yönetim ve İç Denetim" Bildirisi, http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/23_Murad_Kayacan_Erhan_Yazgan.doc

³⁰ M. Sait ARCAGÖK- Ertan ERUZ, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2006, s.190-191

İç denetim faaliyetleri öncelikle özel sektör kuruluşları tarafından benimsenerek çağdaş yönetim anlayışında yerini almıştır. Modern anlamda iç denetim sisteminin kamu sektörüne uyarlanması özel sektörün iç denetimden sağladığı kurumsal kazanımlarının net olarak ortaya çıkması ile hız kazanmıştır.

A. GELENEKSEL DENETİM YAKLAŞIMI

1941 öncesi geleneksel iç denetim anlayışının geçmişi 19 uncu yüzyıla dayanmaktadır. 19 uncu yüzyılda iç denetçilerden beklenen görev, iç denetçilerin kurum ve kuruluşların tüm işlemlerinin mevcut yasalara, iş sözleşmelerine, kurum ve kuruluş politika ve prosedürlerine uygun olarak gerçekleştiğinden emin olması ve bunu üst yönetimine rapor etmesiydi. İç denetimden anlaşılan iş ve işlemlerin hukuka uygunluk denetimi idi. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1941 yılında kurulmadan önce iç denetimin fonksiyonu kurum ve kuruluşların maddi varlıklarını korumak ve yolsuzlukları tespit etmektir. Kısacası denetimin fonksiyonu yolsuzlukları önlemek için yapılan psikolojik bir baskıdır. Denetim kayıtları incelemek ve kurum varlıkları ile teyit yapmaktır.

İç Denetçiler Enstitüsünün kurulduğu 1941 yılından sonra iç denetçilik mesleğinin fonksiyonlarında değişme yaşanmıştır. İç denetimin fonksiyonları, amaç ve sorumlulukları bir evrim geçirmiştir. İç denetim alanında ortak standartlar belirlenmiş ve iç denetim artık çalışanlara karşı bir dedektif misyonu gütmekten ötesinde kurumun tamamına hizmet eden, kuruma danışmanlık yapan, yol gösteren bir hal almıştır. İç denetim mesleği, kurumun yönetim fonksiyonlarına hizmet etmekten çıkmış; kurumun tamamına, kurumun amacına hizmet eder hale gelmiştir. 1978 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) iç denetim fonksiyonlarını yönlendirmek için İç Denetim Uygulama Standartları yayınlamıştır. 1992 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 20 farklı disiplinde İç Denetim Uygulamaları için ortak standart oluşturmak üzere çalışma yapmıştır. Bu standartlaşmalardan sonra iç denetim fonksiyonunun denetim hizmeti dışında kuruma danışmanlık hizmeti veren bir fonksiyon olduğu üzerinde durulmaktadır. İç denetimin kendisinden beklenen işlevi en iyi bir şekilde gerçekleştirebilmek için bağımsızlığa sahip olması gerektiğini, bunun için de uluslararası iç denetim standartlarına uyum gösterilmesinin önemli olduğu 1990' lı yıllardan sonra ortaya çıkmıştır.

Geleneksel iç denetim yaklaşımı geçmişe yönelik, soruşturma amaçlı, hata arayıcı hukuka uygunluk denetimidir. Birimlerin geçmişte gerçekleştirdikleri iş ve işlemleri denetlemektedir. Denetimden amaçlanan temel konu, birimlerin iş ve eylemlerini inceleyerek hukuka uygunluğu tespit etmektir. Mevzuat ve prosedürlere aykırı işlemlerin, yolsuzluk ve

suistimallerin sebep ve sorumlularını tespit etmek ve sorumlular hakkında cezai müeyyideler önermektir. Denetim, yöneticilerin kişisel inisiyatiflerine göre belli zaman aralıklarına göre belirlenir. Denetim programında riske çok önem verilmez. Denetçileri görevlendirecek kişilerin inisiyatif ve ihtiyaçlarına bağlıdır. Denetçiler, denetimin ve denetim sonucunda yapacakları önerilerin fayda maliyet analizlerini yapmazlar. Denetimden beklenen geleceğe yönelik herhangi bir perspektif değil, geçmişe yönelik uygulamalardır.

B. MODERN DENETİM YAKLAŞIMI

Geleneksel denetim yaklaşımı, 1990'lerden sonra terk edilmeye başlanmıştır. Modern denetim yaklaşımı kurumun karşı karşıya olduğu riskleri incelemek, bu riskleri incelemek açısından kurumların getirdiği iç kontrollerin yeterliliğini değerlendirmek ve iç kontrol sisteminin gerektiği şekilde amaçlara yönelik çalışıp çalışmadığını değerlendirmektedir.

İç denetim kurumların yönetim süreçlerini geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve nesnel bir danışmanlık ve güvence verme faaliyetidir. Bunun yanında kurumların amaçlarına ulaşması için mevcut iç kontrol sistemlerini, risk yönetim süreçlerini, kurumsal yönetim fonksiyonlarını değerlendirerek, etkinlik ve verimliliğin artması için sürekli bir yaklaşım getirmeyi amaçlar.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün iç denetim tanımına göre, “iç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.”³¹

Yapılan tanımlardan anlaşıldığı üzere modern iç denetim salt yolsuzlukları tespit etmek, iş ve işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemek değil, kurumun iç kontrol faaliyetlerini, politika ve prosedürlerini, risk yönetim sürecini değerlendirmek, kontrol ve yönetişim süreçlerini geliştirmek, bu konuda bağımsız ve nesnel makul güvence vermek ve ayrıca danışmanlık faaliyetinde bulunmaktır. İç denetim sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla kurumların hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. Modern denetim geçmişe odaklı değildir. Geleceğe yönelik kuruma sürekli ve disiplinli bir perspektif çizer. Modern iç denetimden beklenen kuruma katma değer sağlamasıdır. Modern iç denetim denetimlerini belli bir program ve plan dahilinde risk odaklı yapar. Kurumun amacına hizmet eder.

Modern iç denetim bağımsızdır. Kurumun iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirir. Karşı karşıya olduğu riskleri inceler. Kurumun risklere karşı oluşturduğu kontrol faaliyetlerinin yeterliliğini değerlendirir. Kontrollerin yeterliliği ve kurumun amaçlarına göre çalışıp çalışmadığı hakkında kurum çalışanlarından güvence alır ve

³¹ Kırmızı Kitap, s.7

değerlendirmelerinden sonra makul güvence verir. Modern iç denetim kurumun içinde olmasına rağmen tam bağımsızlık ve tarafsızlık içinde, belirlenmiş uluslararası uygulama, nitelik, performans, etik, davranış standartlarına göre çalışır. Denetimler tamamen risk odaklı periyodik program içinde yapılır. Denetim kendi maliyetini de dikkate alır. Artık iç denetimden, geriden gelip işlemler yapıldıktan sonra uygunluk tespitinde bulunması değil, öne geçip öngörülerıyla risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması kurumun geleceğine odaklanması, kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri tespit etmesi bu riskleri analiz etmesi, hedeflerin gerçekleşmesine, etkinlik ve verimliliğin sağlanmasına yardımcı olması beklenmektedir.

Modern iç denetim, klasik iç denetimin yaptığı hukuka uygunluk denetimin yanı sıra, kurum organizasyonlarını, iş prosedürlerini, iç kontrol sistemlerini denetleyen sistem denetimi, kurum risklerini tespit ve analiz eden kurumun risklere karşı aldığı kontrol sistemlerinin yeterliliğini değerlendiren, risk denetimi, kurum çalışanlarının ve kurum amacını gerçekleştirmek için yapılan faaliyetlerin verimlilik, etkinlik ve ekonomikliliğini, performansını değerlendiren performans denetimi, idarenin amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği değerlendiren bilgi teknolojisi sistemlerinin denetimi, gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali tabloların güvenilirliğini değerlendiren mali denetim ve sistem denetimi yapar.

C. GELENEKSEL YAKLAŞIMLA MODERN DENETİM YAKLAŞIMIN KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye’de Tanzimat’tan bugüne yaklaşık 150 yıldır hakimiyetini sürdürmekte olan teftiş geleneği, öz eleştiriye tabi tutulduğunda şunları söylemek mümkündür;³²

- Sistem, fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak mesleki güvencelere sahip değildir,
- Kimi zaman kanaat zırhı altında sübjektif ve cezalandırıcı yaklaşımlar benimsenmektedir,
- Daha çok düzenlilik denetimine yoğunlaşılmasından dolayı, faaliyet denetimi ihmal edilmektedir. Bunun neticesinde, yolsuzluk üreten sistemin tasfiyesi konusunda yeterli katkı sağlanamamaktadır,

³² Şener GÖNÜLAÇAR, “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler -1”, Mali Hukuk Dergisi, sayı: 130, 2007 http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC_DENETIMDE_Hedefler_ve_Beklentiler.pdf,

- Genel kabul görmüş denetim standartları mevcut değildir ve bunun bir sonucu olarak gelişkin denetim, yaklaşım ve tekniklerden yararlanılamamaktadır,
- Denetim raporları kamuoyuna açıklanmamaktadır,
- Bir kaç teftiş kurulu dışında, müfettişlerin hizmet içinde yetişmeleri için gerekli eğitim verilmemektedir.
- Denetlenenler denetimden onur duymamaktadırlar, sonuçta denetim; yöneticilerce talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanmaktadır,
- Denetlenen ile denetleyen arasında karşılıklı güvensizlik mevcuttur.

Bu şekilde özeleştiriyeye tabi tutulan teftiş mekanizması ile iç denetim karşılaştırıldığında aşağıdaki farklılıklar ortaya çıkmaktadır; Tablo 1;³³

İÇ DENETİM	TEFTİŞ
Risk bazlı	Risk değerlemesi yapmaz
Denetimin kaynak maliyetini dikkate alır	Kendi maliyetini sorgulamaz
Denetçinin performansını ölçer	Performans değerlendirme kıstası zayıftır
Denetim planlamasında, çalışanların görüş ve önerileri alınır	Üst yönetimin önerileri doğrultusunda planlama yapılır
Mesleki yeterliğin gereği sürekli eğitim ve gelişim	Düzensiz meslek içi eğitim
Sistematik, sürekli	Sistematik değil kesintili
İdareye güven sağlayıcı	İdarenin yanlışını arayıcı
İdareye danışman	Öneride bulunur
Sistem ve süreç odaklı	Birey ve olay odaklı
Yönetimin bağlı bir parçası	Yönetime bağılılık anlayışı zayıf
İdareyi geliştirme amaçlı	Mevzuata uygunluk amaçlı
İyi uygulama örneklerini arayıcı	Hata arayıcı
En üst yöneticiye bağlı	Bakan dahil değişik otoritelere bağlı
Denetimin tüm türlerini kapsayıcı	Genelde uygunluk denetimi ile sınırlı
Denetim asli görev	Soruşturma asli görev
Gelecek odaklı	Geçmiş odaklı
Yazılı kurallara sahip	Geleneklere bağlı
Çalışma ve raporlama anlayışı standart	Genel kabul gören standartları az
Rehberleri ve çalışma formları standart	Rehber ve formlar eksik, güncel değil
İDKK tarafından koordine var	Kendi aralarında koordinesiz

Tablo:1 İç Denetimle Teftişin Karşılaştırılması

³³ Mehmet AKSOY, “Kamuda İç Kontrol & İç Denetim”, Mukder yayını, Ankara, 2008, s.98-99

IV. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMA SEBEPLERİ

A. SORUMLULUK VE HESAP VERİLEBİLİRLİK

Her işletmede, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan birimlere devreder. Tüm yöneticilerin, çalışanların görevlerini hukuka uygun, etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve kurumların hedeflerinin bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşım ulaşılmadıklarını öğrenmeleri gerekir. Söz konusu bilgilenme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne astların kendi faaliyetlerini raporlamaları, mevcut olan çıkar çatışması nedeni ile beklenen yarar sağlar. Bu nedenle sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliği ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesinde, iç denetçiler bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlilikleri nedeni ile belirtilen işlemleri yöneticilere vekaleten yaparlar.³⁴

Büyük organizasyonlarda üst yönetim kendi insiyatifi ile bu süreçleri ve süreçlerin etkinliğini gözetlemesi ve denetlemesi güçtür. Özel sektörde özellikle halka açık şirketlerde yönetim kurulları, şirket ortaklarına veya ürettiği ürünün hitap ettiği müşterilerine, kamu sektöründe üst yöneticilerin ve yönetim kurullarının vatandaşa, kamu kaynağının sahibi olan vergi mükelleflerine karşı sorumluluğu vardır. Bu kişilere, kurumlara hesap vermek zorundadır. Bu sorumluluk ve hesap verilebilirliği yerine getirirken var olan yapıda bizzat kendilerinin sisteme hakim olmaları, faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini denetlemeleri, mali raporların doğruluğu ve güvenliğini değerlendirmeleri, işlemlerin hukuka, iç prosedürlere, iş sözleşmelerine uygunluğunu denetlemeleri, yönetim ve risk süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeleri imkansızdır.

Özel sektörde üst yönetim, kamuda üst yönetici adına hesap verilebilirlik açısından, kaynaklarının etkin yönetilip yönetilmediğini değerlendirecek ve rehberlik yapacak, uzmanlık ve ayrı bir mesleki yetkinlik gerektiren kontrol ve yönetim süreçlerini objektif olarak değerlendirecek, süreçlerin saydamlığı, şeffaflığı açısından, kurumların yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerini değerlendirecek, bağımsız ve nesnel güvence sağlayacak ve bu yapıları sürekli, sistematik bir şekilde değerlendirecek iç denetçilere ihtiyaç oluşmuştur. Saydamlık devletin hedeflerini bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların sonucunu görebilmek için gereken bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve

³⁴ Umut KORKMAZ, “Kamuda İç Denetim I”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 25, Bahar 2007, s.4-14

güvenilir bir biçimde sunmasıdır.³⁵ Saydamlık açısından bakıldığında kamu kurumlarının iç denetime ihtiyacı büyük anlam taşımaktadır.

B. VEKALET TEORİSİ

Profesyonel yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma temel güdüsüyle hareket eden ve bu yüzden çoğu zaman işletme sahipleriyle çatışabilecek kişisel amaç ve hedefleri bulunan kişilerdir. Bu nedenle, işletme sahipleri yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımı hususunda endişe duyarlar. Ancak, işletme sahiplerinin yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediği hususlarında yeterli değerlendirmeleri yapacak zamanları yada teknik ve metodolojik yetenekleri yoktur.

İşletme sahipleri ile yöneticiler arasındaki bu ilişki vekalet akdine benzetilmiştir. Bu kapsamda bir vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu ilişkiden doğan borçlarını yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkındaki işletme sahibini şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri iç denetçiler tarafından yapılacak olan denetimlerdir. Bağımsız ve nesnel bir biçimde gerçekleştirilen ve tatmin edici sonuçlar veren denetimler, yöneticilerin taşıdıkları sorumlulukları yerine getirdikleri hususunda işletme sahiplerini daha kolay ikna etmelerini sağlar. Bu kapsamda iç denetçiler finansal ve finansal olmayan işlem ve olayları konu alan denetimler ile işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını önler.

Kamu sektörü açısından olaya bakıldığında ise iç kontrol sisteminin gözeticisi durumundaki üst yöneticilerin kurumun amaç ve hedeflerine ulaşması harcama birimlerinde iç kontrol sisteminin doğru çalışıp çalışmadığını iç denetçiler aracılığıyla kontrol etmesi anlamını taşır.

C. YÖNETİME DANIŞMANLIK YAPMA İHTİYACI

İyi yetişmiş bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahiptir. Mesleklerinde ehil olan iç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler. İç denetçilerin belirtilen nitelikte faaliyeti yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmaları ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirebilmeleri gereklidir.

Kamuda iç denetçilerin kurumlarına danışmanlık ve eğitim katkısı verebilmeleri için yukarıdaki şartların haricinde kurumu ilgilendiren mevzuata ve süreçlere hakim olması ve bu

³⁵ Prof.Dr. Dilek YILMAZCAN, “ Türkiye’de Mali Saydamlık”, http://www.saydamlık.org/kibris_dilek.html, 24.02.2009

konuda kurum personelini eğitebilecek kapasitede olması gerekir. Ayrıca verdiği güvence hizmeti ve danışmanlık faaliyeti ile kuruma katma değer sağlayabilmelidir.

D. TASARRUF İHTİYACI

Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sayesinde işletmeler ve kamu kesimi maddi açıdan büyük tasarruflar sağlayabilmektedir. İç denetim biriminin işletmeye olan yıllık maliyeti bazen bu şekilde katkılarıyla kendisini telafi edecek düzeyde olabilir. Kamu sektöründe her zaman bu şekilde iç denetim biriminin kuruma maliyeti düşünülerek hareket edilmesi doğru olmayabilir. Çünkü mali olmayan konularda önerileri ile hizmet kalitesi ve kamu hizmetlerinin sunumunda iyileştirmeler gerçekleştirmesi muhtemeldir. Ayrıca bir kurumda objektif ve yetkin bir iç denetim biriminin varlığı bile yaratacağı etkileri ile kuruma katkısı kuşkusuzdur.

Kurumların faaliyetlerini en az maliyetle ortak hedeflerine ulaşabilmeleri için olası riskleri tespit ederek iyi analiz etmesi gerekir. İşte bu noktada yöneticilerin geliştirdiği iç kontrol faaliyetleri, risk analizlerinin yeterli olup olmadığını, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını mesleki yetkinlikleri ile uluslararası standartlara göre objektif olarak değerlendirecek, nesnel güvence verecek ve kuruma katma değer yaratacak bir iç denetim sistemine ihtiyaç olmuştur.

E. YOLSUZLUKLARA KARŞI KORUNMA İHTİYACI

Son çeyrek yüzyılda dünyada halka açık büyük şirketlerde (Enron, WorldCom) yaşanan muhasebe skandalları, finansal tablolarda ortaya çıkan hata ve hileler, iş başarısızlıkları ve yasal olmayan faaliyetler finansal raporların kalitesini ve denetim sürecini sorgulamayı gündeme getirmiştir. Yaşanan iflasların milyar dolarlarla ifade edilmesi sermaye piyasasına olan güveni sarsmıştır. Kamu sektöründe mali veya demokratik kriz ortamından yararlanarak boyutları milyarlarca dolar olan yolsuzluk ve skandallar ortaya çıkmıştır.

Hileli eylem ve işlemler kurumların çıkarı ya da zararı için işletme içinden kişilerce gerçekleştirilmiş olabileceği gibi işletme dışından kişilerce de gerçekleştirilebilir. Bununla birlikte, giderek karmaşık hale gelen mali araçlar ve finansal pazarlara bağlı olarak, şirket veya kurum dışından kişilerin yapmış oldukları incelemeler ile bu tür usulsüzlükleri, hileli eylem ve işlemleri tespit etme olasılığı azalmakta ve daha maliyetli hale gelmektedir. Yukarıda açıklanan nedenlerle iç denetim faaliyeti, öncelikle özel sektör kuruluşları tarafından benimsenerek çağdaş yönetim anlayışında yerini almıştır. Modern anlamda iç denetim sisteminin kamu sektörüne uyarlanması ise, özellikle özel sektörün iç denetimden sağladığı kurumsal yararların anlamlı ve somut olarak ortaya çıkması ile birlikte olmuştur.

Aynı zamanda kamu sektörü bünyesinde gerçekleştirilen denetim sürecinin aşırı merkeziyetçi bir yapı ile teşekkül ettirilmesi sonucunda, bir çok faaliyet alanının denetim dışında kalması, denetim kapsamındaki işlem ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden uzun bir zaman sonra denetim yapılması gibi nedenler modern anlamda iç denetim sisteminin kamu sektöründe benimsenmesine hız katmıştır.³⁶

Kurum içinde işlemler yapılmadan yolsuzluklara karşı yöneticilerin geliştirdikleri kontrol faaliyetleri, risk süreçlerini denetleyen, değerlendiren ve eksikliklere karşı hemen üst yöneticileri ve yönetim kurullarını uyararak önlem almaya yardımcı olan iç denetim sistemine ihtiyaç doğmuştur.

Türkiye’de mali yönetim ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 sayılı Kanun ile iç denetim faaliyeti kamu sektörüne taşınmış bulunmaktadır. İç denetim giderek tüm teşebbüs faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve teşebbüsün amaçlarına daha yeterli biçimde ulaşmasına yön verecek şekilde işlemesi gereken bir yönetim aracı haline dönüşmektedir.

F. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ DEĞERLENDİRME İHTİYACI

Kontrol faaliyetleri kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller olarak gösterilebilir.

İç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin, kontrol faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu iç kontrol sisteminin, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesi için yönetim tarafından değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirme yönetim kurulları veya üst yöneticiler adına bağımsız, objektif olarak bir birim tarafından yapılması gerekir. Kurum içinde bu kontrol faaliyetlerini sürekli ve sistematik olarak değerlendirecek, kontrol faaliyetlerinin yeterliliği, etkinliği hakkında güvence verecek iç denetim sistemine ihtiyaç doğmuştur. Bu değerlendirme iç denetçiler tarafından yapılmaya başlanmıştır.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün 2100 kodlu İşin Niteliği standardında, “iç denetim faaliyeti sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi kontrol ve yönetim

³⁶ Umut KORKMAZ, “Kamuda İç Denetim I”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 25, Bahar 2007, s.4-14

sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır” şeklinde düzenleme yapılmıştır. İç denetim, yönetimin kurduğu ve sorumluluğunda bulunduğu iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirecek ve iyileştirilmesi için katkı sağlayacaktır.

Türkiye'de 5018 sayılı Kanun ile yönetimde iç kontrol sistemi, denetimde iç denetim sistemi getirerek birbirini tamamlayan, alternatif olmayan yönetim ve denetim arasında güçlü ilişki kurulmuştur. İç denetim kendi başına yürütülen bir faaliyet olmayıp, iç kontrol ve dış denetim ile oldukça ilişkilidir. Bu düzenleme ile daha önce eksikliği tartışılan yönetim, iç denetim, iç kontrol ilişkisi kurulmuştur. İç denetim iç kontrolün mantıksal bir sonucu ve tamamlayıcı bir unsurdur.

V. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

Mesleki Uygulama Çerçevesi'nde, üç takım standart vardır, Bunlar nitelik, performans ve uygulama standartları olup nitelik ve performans standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, uygulama standartları, belirli görev türlerine tatbik edilir. Uygulama standartları her durum için uygulama önerilerini de içerdiğinden burada uygulama standartlarına ve uygulama önerilerine yer verilmemiştir. IIA'in, iç denetim mesleğinde etik kültür oluşturmak için ayrıca etik kurallar belirleyip yayınlamıştır. Bu başlık altında nitelik, performans standartları ve etik kurallara yer verilmiştir.

A. NİTELİK STANDARTLARI

Nitelik standartları, iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklerine yöneliktir. İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programı nitelik standartlarını oluşturmaktadır.³⁷

1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, standartlarla uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır.

1000.A1 Kuruma sağlanan güvence hizmetlerinin niteliği iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmalıdır. Eğer kurum dışından taraflara güvence hizmeti temin edilecekse, bunların niteliği de yönetmelikte tanımlanmalıdır.

³⁷ Kırmızı Kitap, s.11-24

1000.C1 Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmalıdır.

1100 Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır.

1110 Kurum İçi Bağımsızlık

İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir.

1110.A1 İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır.

1120 Bireysel Objektiflik

İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.

1130 Bağımsızlık veya Objektifliği Bozan Etkenler

Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

1130.A1 İç denetçiler, daha önceden kendilerinin sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmalıdır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde kendisinin sorumlu olduğu bir faaliyet hakkında güvence hizmeti vermesinin, objektifliğini bozacağı varsayılır.

1130.A2 İç denetim yöneticisinin sorumluluğundaki işlemlere yönelik güvence görevleri, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.

1130.C1 İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilir.

1130.C2 İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili bağımsızlıklarına ve objektifliklerine zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce denetlenene özel durum açıklaması yapmalıdır.

1200 Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

Görevlendirmeler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir.

1210 Yeterlilik

İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi

sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalı veya bunları edinmelidir.

1210.A1 İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, iç denetim yöneticisi kurum dışındaki uzmanlardan nitelikli tavsiye ve yardım temin etmelidir.

1210.A2 İç denetçi, suiistimal belirtilerini tespit edebilecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır; fakat esas görevi ve sorumluluğu suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenemez.

1210.A3 İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için bilgi teknolojileri ve kontrolleriyle ilgili kilit bilgilere ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmalıdır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olması beklenmez.

1210.C1 İç denetim yöneticisi, iç denetim personelinin görevin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesi için gereken bilgiye, beceriye ve diğer vasıflara sahip olmadığı durumlarda, danışmanlık görevini reddetmeli veya yeterli tavsiye ve yardımı temin etmelidir.

1220 Azami Mesleki Özen ve Dikkat

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

1220.A1 İç denetçi, şunları göz önüne alarak azami mesleki özen ve dikkat göstermelidir:

- Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,
- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbi karmaşıklığı, lüzumu veya önemi,
- Risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli hata, düzensizlik veya aykırılıkların olma ihtimali,
- Güvence görevinin potansiyel faydalarının maliyeti,

1220.A2 Azami mesleki özen ve dikkati gösterirken, iç denetçi, bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve diğer veri analiz tekniklerini kullanmayı düşünmelidir.

1220.A3 İç denetçi, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanık olmalıdır. Ancak, güvence prosedürleri, azami mesleki özen ve dikkatle uygulansa bile, bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garanti etmez.

1220.C1 İç denetçi bir danışmanlık görevi sırasında aşağıdakileri göz önüne alarak azami mesleki özen ve dikkat göstermelidir:

- Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dahil denetlenenlerin/müşterilerin ihtiyaç ve beklentileri,
- Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbi karmaşıklığı,
- Danışmanlık görevinin potansiyel faydalarının maliyeti.

1230 Sürekli Meslekî Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırmalı ve güçlendirmelidir.

1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözlem faaliyetini içermelidir. Programın her parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin Etik Kurallarına, ve Standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır.

1310 Kalite Programı Değerlendirmeleri

İç denetim bölümü, kalite programının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek amacıyla yönelik bir süreç uygulamalıdır. Bu süreç, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

1311 İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler:

- İç denetim faaliyetinin performansının devamlı gözden geçirilmesini,
- Özdeğerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamalıdır.

1312 Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmalıdır. Dış değerlendirme sıklığının arttırılmasına yönelik potansiyel ihtiyaç, dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıflar ve bunların bağımsızlığı meseleleri, menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak, iç denetim yöneticisi ile yönetim kurulu ve denetim kurulu arasında tartışılmalıdır. Bu tartışmalarda, gözden geçirme görevlisi veya ekibinin tecrübesi değerlendirilirken, kurumun büyüklüğü, karmaşıklığı ve sektörü dikkate alınmalıdır.

1320 Kalite Programı Hakkında Raporlama

İç denetim yöneticisi, dış değerlendirme sonuçlarını denetim komitesi ve yönetim kuruluna raporlamalıdır.

1330 "Standartlara Uygun Yapılmıştır" İbaresinin Kullanılması

İç denetçilerin, faaliyetlerinin "Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını" belirtmeleri teşvik edilir. Ancak iç denetçilerin bu ibareyi kullanabilmesi için, kurumun kalite geliştirme programı hakkındaki değerlendirmelerin, iç denetim faaliyetinin standartlara uyduğunu göstermesi gerekir.

1340 Aykırılıkların Açıklanması

İç denetim faaliyetinin standartlara, iç denetçilerin etik kurallarına tam uyumu gerçekleştirmesi gerekmele birlikte, tam uyumun sağlanamadığı durumlar da olabilir. Aykırılıklar, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını veya faaliyetlerini etkiler hale geldiğinde, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

B. PERFORMANS STANDARTLAR

İç denetim performans standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine ve iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. Bu standartlar iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. İç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskin yönetimce üstlenilmesi ise performans standartlarıdır.³⁸

2000 İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir.

2010 Planlama

İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.

2010.A1 İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan bir risk değerlendirmesine dayanmalıdır. Üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulunun fikri, bu sürece dahil edilerek göz önüne alınmalıdır.

³⁸ Kırmızı Kitap, s.24-34

2010.C1 İç denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, öne sürülen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dahil edilmelidir.

2020 Bildirim ve Onay

İç denetim yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dahil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir. İç denetim yöneticisi, kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmelidir.

2030 Kaynak Yönetimi

İç denetim yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

2040 Politika ve Prosedürler

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemelidir.

2050 Eşgüdüm

İç denetim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

2060 Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesi ve yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

2100 İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.

2110 Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmalıdır.

2110.A1 İç denetim faaliyeti kurumun risk yönetim sisteminin etkinliğini gözlemeli ve değerlendirmelidir.

2110.A2 İç denetim faaliyeti, aşağıdakileri dikkate alarak, kurumun yönetim, kontrol, faaliyet ve bilgi sistemlerinin maruz olduğu riskleri değerlendirmelidir:

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü,
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme ve sözleşmelere uyum.

2110.C1 İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almalı ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmalıdır.

2110.C2 İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

2120 Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

2120.A1 Risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak, iç denetim faaliyeti, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmelidir. Bu değerlendirme:

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini,
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini,
- Varlıkların korunmasını,
- Kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularını kapsamalıdır.

2120.A2 İç denetçiler, faaliyet ve programların hedef ve amaçlarının kapsamını ve bunların kurumun hedef ve amaçlarına uyumunun derecesini anlayıp değerlendirmelidir.

2120.A3 İç denetçiler, faaliyet ve programların niyetlendiği gibi uygulandığını veya gerçekleştirildiğini belirlemek için, faaliyet ve programların tespit edilen hedef ve amaçlarla ne kadar uyumlu olduğunu anlayıp değerlendirebilmek için, faaliyet ve programları gözden geçirmelidir.

2120.A4 Kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmelidir. Bu kıstaslar yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanabilir. Kıstaslar yeterli değilse, iç denetçiler uygun değerlendirme kıstasları geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmalıdır.

2120.C1 Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görevin amaçlarıyla uyumlu bir şekilde kontrolleri ele almalı ve herhangi bir kontrol zaafiyetine karşı uyanık olmalıdır.

2120.C2 İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

2130 Yönetişim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecinin iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve tavsiyeleri değerlendirmelidir:

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini sağlamak.

2130.A1 İç denetim faaliyeti, kurumun etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmelidir.

2130.C1 Danışmanlık görevinin amaçları, kurumun genel değerleri ve hedefleriyle uyumlu olmalıdır.

2200 Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için; kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir.

2201 Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görevi planlarken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almalıdır:

- Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,
- Faaliyet ve hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkanları.

2201.A1 Kurum dışındaki taraflar için bir görevlendirme planlarken, iç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları ve görev kayıtlarına erişime ve sonuçların dağıtımına getirilecek kısıtlamalar dahil diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla yazılı bir anlaşma yapmalıdır.

2201.C1 İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve diğer müşteri beklentileri hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri müşterileriyle anlaşmalıdır. Çok önemli görevlendirmelerde bu anlaşma yazılı hale getirilmelidir.

2210 Görev Amaçları

Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır.

2210.A1 İç denetçi, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmalıdır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmalıdır.

2210.A2 İç denetçiler, görevin amaçlarını belirlerken, önemli hataların, düzensizliklerin, aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini göz önüne almalıdır.

2210.C1 Danışmanlık görevlerinin amaçlarında, müşteriyle mutabık kalındığı ölçüde, risk, kontrol ve yönetim süreçlerine de temas edilmelidir.

2220 Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır.

2220.A1 Görevin kapsamı, üçüncü tarafların sahip oldukları dahil, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların değerlendirilmesini de içermelidir.

2220.A2 Bir güvence görevi sırasında 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.C1 İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yaparken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlara yeterince temas ettiğinden emin olmalıdır. Eğer görev sırasında kapsamla ilgili ihtirazi kayıtları olursa, göreve devam edip etmeyeceğini belirlemek üzere, bunları müşteri ile tartışmalıdır.

2230 Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynaklar dikkate alınarak teşkil edilmelidir.

2240 Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına yönelik iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları, kayıtlı hale getirilmelidir.

2240.A1 İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıt prosedürlerini içermeli ve göstermelidir. İş programı, işe başlanmadan önce onaylanmalıdır; programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmalıdır.

2240.C1 Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişir.

2300 Görevin Yapılması

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir.

2310 Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmeli ve tanımlamalıdır.

2320 Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları sonuçları, görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır.

2330 Bilgilerin Kaydedilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmelidir.

2330.A1 İç denetim yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmelidir. İç denetim yöneticisi, gerektiğinde, bu kayıtları kurum dışı taraflara vermeden önce, üst yönetimin ve/veya hukuk danışmanının onayını almalıdır.

2330.A2 İç denetim yöneticisi, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları belirlemelidir. Bu esaslar, kurumun temel ilkelerine ve ilgili mevzuata uygun olmalıdır.

2330.C1 İç denetim yöneticileri, görev kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirlemelidir. Bu politikalar, kurumun düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmalıdır.

2340 Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.

2400 Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlaması gerekir.

2410 Raporlama Kıstasları

Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

2410.A1 Sonuçları gösteren nihai rapor, gerektiğinde, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini de içermelidir.

2410.A2 İç denetçiler, görev raporlamalarında tatminkar bir performans göstermeye teşvik edilmelidir.

2410.A3 Görev sonuçları kurum dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki sınırlamaları da içermelidir.

2410.C1 İlerlemenin raporlanmasının ve danışmanlık görevlerinin sonuçları, görevlendirmenin niteliğine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, şekil ve içerik değiştirir.

2420 Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar; doğru, objektif, açık, özlu, yapıcı, tam olmalı ve zamanında sunulmalıdır.

2421 Hata ve Eksiklikler

Eğer nihaî raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

2430 Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması

Standartlara aykırılıklar belli bir görevi etkilediğinde, sonuçlar raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmalıdır:

-Tam olarak uyulamayan Standartlar

-Aykırılık sebepleri

-Aykırılığın göreve etkisi

2440 Sonuçların Raporlanması

İç denetim yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara raporlamalıdır.

2440.A1 Görev sonuçlarının öngördüğü tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek taraflara, nihaî görev sonuçlarının raporlanmasından iç denetim yöneticisi sorumludur.

2440.A2 İç denetim yöneticisi, aksi kanuni, hukuki düzenlemelerle emredilmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara iletmeden önce, kurumda doğabilecek muhtemel riskleri değerlendirmeli, üst yönetim ve/veya hukuk danışmanı ile istişare etmeli ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını kısıtlayarak, kontrol etmelidir.

2440.C1 İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevlerinin nihai sonuçlarının müşterilere raporlanmasından sorumludur.

2440.C2 Danışmanlık görevleri sırasında, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, kurum için önemli hale gelir gelmez üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmelidir.

2500 İlerlemenin Gözlenmesi

İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır.

2500.A1 İç denetim yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul etmesini sağlamak ve gelişmeleri gözlemek amacıyla yönelik bir takip süreci kurmalıdır.

2500.C1 İç denetim faaliyeti, müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemelidir.

2600 Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

İç denetim yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, iç denetim yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor etmelidir.

C. İÇ DENETİM ETİK KURALLARI

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün etik kurallarının amacı, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmektir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili etik ilkeleri ve iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan davranış kurallarını belirlemiştir. Bu kuralların amacı, iç denetim faaliyetinde yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik yapmaktır. Etik kuralları, iç denetim hizmeti veren kurum ve kişileri bağlar. İç denetçilerin aşağıdaki ilkeleri uygulamaları ve desteklemeleri beklenir.³⁹

İlkeler

İç denetçilerin aşağıdaki ilkeleri uygulamaları ve desteklemeleri beklenir:

1. Dürüstlük

İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar.

2. Objektiflik (Nesnellik)

İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergiler. İç denetçiler

³⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007)'deki Değişikliklerle), İstanbul, 2008, s.11-14

ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden çok etkilenmez.

3. Gizlilik

İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkilendirmeyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.

4. Yetkinlik (Ehil Olma)

İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.

Davranış Kuralları

1. Dürüstlük

İç denetçiler;

- 1.1. Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar.
- 1.2. Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar.
- 1.3. Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler.
- 1.4. Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.

2. Objektiflik (Nesnellik)

İç denetçiler:

- 2.1. Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılabilir herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir,
- 2.2. Mesleki muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılabilir herhangi bir şeyi kabul etmezler,
- 2.3. Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde faaliyetlerinin raporlanmasını bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.

3. Gizlilik

İç denetçiler:

3.1. Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar.

3.2. Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.

4. Yetkinlik (Ehil Olma)

4.1. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler.

4.2. İç denetim hizmetlerini, uluslararası iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler.

4.3. Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirirler.

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİMDE TÜRKİYE UYGULAMASI

I. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİME İLİŞKİN GELİŞMELER

A. TÜRKİYE'DE 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DENETİMİN YAPISI

T.C. Anayasanın 8 inci maddesinde, yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir hükümleri yer almaktadır. 123 üncü maddesinde ise, idarenin kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğu, merkezden ve yerinden yönetim esaslarına dayandığı belirtilmiştir. 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluşu ve Görev Esasları Hakkında Kanununun 21 ve 22 nci maddelerinde bakan ve müsteşarın görev ve sorumlulukları ifade edilmiş ve izleyen 23 üncü maddesinde teftiş kurullarının görevleri sayılmış ve Bakanlıkların teftiş kurullarına yer verilmiştir. Ancak bu kanun dışında teftiş kurulları kurulamaz hükmünü getirmemiştir. 5442 sayılı İl İdaresi Kanununun 9 uncu maddesinde valiler, adli ve askeri teşkilat dışında kalan bütün devlet daire, müessese ve işletmeleri, özel işyerlerini, belediye, köy idareleriyle, bunlara bağlı tekml müesseseleri denetler, teftiş eder denilmektedir.

Türkiye'de kamu kurum ve kuruluşlarına ait 129 adet denetim organı bulunmaktadır.⁴⁰ Kamu kurum ve kuruluşlarının denetim organlarında denetim görevlileri; müfettiş, denetçi, üye, murakıp, uzman, kontrolör, denetmen vb. unvanlara sahip bulunmaktadır. Türkiye'deki denetim organlarından iki adeti yüksek denetim kuruluşu olup, bir kısmı iç denetim organı, bir kısmı dış denetim organı bir kısmı ise hem iç, hem de dış denetim organı olarak görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir.

Türkiye'de kamu kesiminde yer alan bazı denetim kuruluşları hem iç denetim kuruluşu hem de dış denetim kuruluşu özelliklerini birlikte taşıyabilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin; bakanlıklarda bulunan denetim organları kendi bakanlıklarında (bağlı kurum ve kuruluşlarda) yapmış oldukları denetim görev ve yetkileri iç

⁴⁰Pınar ACAR, "Avrupa Birliği ve Türkiye'de İç Mali Kontrol Sistemi", Avrupa Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara,
<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF945FA3CE172FAD28>

denetim, bakanlıklarına bağı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. Türkiye’de kamu denetimi aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

TBMM Tarafından Yapılan Denetim; yürütme organına yıllık bütçe kanunlarıyla harcama yapma ve gelir toplama yetkisi veren TBMM, bu yetkinin kullanım sonuçlarını da denetlemektedir. Yürütme içinde siyasal sorumluluk taşıyan icrai makamları yukarıda açıklanan soru, meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması ve gensoru gibi yollarla denetlemektedir. TBMM tarafından yapılan denetimlerden birisi de kendi adına hareket eden birimler eliyle yaptırdığı denetimlerdir. TBMM, kamu iktisadi teşebbüslerini Yüksek Denetleme Kurulu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini de Sayıştay marifetiyle denetlemektedir. Ayrıca TBMM, Anayasanın 164 üncü maddesindeki düzenlemeyle, bütçe kanunu ile verdiği yetkilerin kontrolünü kesin hesap kanunları ile yapmaktadır.

Devlet Denetleme Kurulu; 1982 Anayasasının 108 inci maddesinde düzenlenen Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının talebi üzerine; tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluştaki, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren kuruluşlarında ve kamuya yararlı derneklerle vakıflarda araştırma ve denetleme yapma yetkisine sahiptir. Silahlı kuvvetler ve yargı organları Devlet Denetleme Kurulu'nun denetim kapsamı dışında tutulmuştur.

Yüksek Denetleme Kurulu; Yüksek Denetleme Kurulu, anayasa'nın 165 inci maddesindeki “Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir” hükmü gereğince oluşturulmuştur. 468 sayılı Kanun'la, Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu oluşturulmuş ve bu komisyonun kamu iktisadi teşebbüslerini, Yüksek Denetleme Kurulu raporlarının esas alarak denetleyeceği öngörülmüştür.

Sayıştay; anayasal bir kuruluş olan Sayıştay’ın görev çerçevesi anayasa'nın 160 inci maddesinde “Sayıştay, merkezi 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. Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından

yapılır” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeyle Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlidir. Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un 68 inci maddesinde dış denetim organı olarak, Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetim düzenlenmektedir. Söz konusu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, Sayıştay'ın iki temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi dış denetim organı olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanmasıdır. İkincisi ise hesapların hükme bağlanmasını içeren, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. Sayıştay Kanun Tasarısı halen TBMM gündemindedir.⁴¹

Başbakanlık Teftiş Kurulu; Başbakanlık bünyesinde yer alan Başbakanlık Teftiş Kurulu, kendisine tanınan geniş yetki ve görevler dolayısıyla bakanlık ve müsteşarlıklara bağlı olarak çalışan teftiş kurullarından ayrılmaktadır. Kurul diğer teftiş kurullarının üzerinde bir şemsiye görünümü arz etmektedir. Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliğinin 54 üncü maddesinin (b) bendinde, teftiş ve denetimle ilgili kurulların görev ve çalışma esaslarına dair tüzük ve yönetmelik tasarılarının değişiklikler de dahil olmak üzere incelenmek üzere Başbakanlık Teftiş Kurulu'na gönderileceği ve inceleme sonucuna göre işlem yapılacağı belirtilmektedir. Yönetmeliğin aynı maddesinde, Başbakanlık Teftiş Kurulu'na, teftiş hizmetleriyle ilgili olarak tespit edilen usul ve esasların sağlıklı bir biçimde yürütülmesini sağlamak, standartlardan sapmaları ve mükerrerlikleri önlemek, teftiş sistemini geliştirmek amacıyla her türlü tedbiri alma görev ve yetkisi verilmiştir. 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun'un 19 uncu maddesinde düzenlenen Kurul, Başbakanlık Merkez Teşkilatının denetim birimi olarak Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Başbakanlık Müsteşarının emri veya onayı ile Başbakan adına görev yapmaktadır.

Kamu İdarelerinin Bünyesinde Yer Alan Denetim Birimleri; Türk kamu yönetiminin temel yapısını belirleyen 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkındaki Kanunda genel olarak denetim birimleri belirlenmiştir. Bu Kanun çerçevesinde bakanlıkların, bakanlık bağlı kuruluşlarının ve hizmet özelliklerine göre bazı ilgili

⁴¹ Sayıştay Kanun Tasarısı, <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/2/2-0594.pdf>, 04.02.2010

kuruluşların kanunlarında “Teftiş Kurulları”na yer verilmiştir.

Bakanlık veya Müsteşarlık bünyesinde yer alan teftiş kurulu başkanlıkları ve Bakanlık ve Müsteşarlık kontrolörleri, bağlı buldukları bakanlık, müsteşarlık veya genel müdürlüklerin bünyesinde, bakanın, müsteşarın veya genel müdürün emri veya onayı üzerine bakanlık, müsteşarlık veya genel müdürlük teşkilatı ile bakanlığa veya müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmişlerdir. KİT ya da yerel yönetimler gibi tüzel kişiliğe sahip idarelerin bünyesinde yer alan teftiş kurulları da, bağlı buldukları kuruluşun sınırları içinde kalmak şartıyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmişlerdir.

Ayrıca, Teşkilat Kanunlarında yer verilen hükümlerle bazı bakanlıkların ana hizmet birimlerinin bünyelerinde Teftiş Kurullarının dışında başkaca merkezi denetim birimlerine yer verilmektedir. Örneğin; 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Maliye Bakanlığında, ana hizmet birimleri; Muhasebat Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü ve Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüklerinin bünyelerinde, bu birimlerin teşkilat ve görev alanına giren konularda denetim, inceleme ve soruşturma yapmak üzere sırasıyla; Muhasebat Kontrolörleri, Bütçe Kontrolörleri, Milli Emlak Kontrolörleri ve TASİŞ Kontrolörlerine yer verilmiştir.⁴²

Diğer taraftan teşkilat kanunlarında yer verilen hükümler gereğince bazı taşra teşkilatı birimlerinde denetim elemanları görev yapmaktadır. Yine Maliye Bakanlığı teşkilat düzenlemelerine bakıldığında, yukarıda sayılan denetim birimlerine ilaveten; Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Milli Emlak Genel Müdürlüğünün teşkilat ve görev alanlarına giren konularda, bu ana hizmet birimlerinin taşra teşkilatında, denetim, inceleme ve soruşturma yapmak üzere muhasebe denetmenleri ve milli emlak denetmenlerinin taşra teşkilatı denetim elemanı olarak görev yapmaları öngörülmektedir. Bununla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde merkezde Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı ve taşrada vergi denetmenleri bulunmaktadır.

Diğer Denetim Organları; özerk kurum ve kurullar, yerel yönetim denetim organları, kamu iktisadi teşebbüs denetim kurulları, kendi görev alanları ile ilgili teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmektedirler.

⁴² Hayrullah KELEŞ, “Kamuda Etkin Bir Denetim İçin Temel Şartlar”, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh229.doc>

B.DENETİMİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN ÇALIŞMALAR

Kamu yönetiminde yeniden yapılandırma çalışmaları yeni bir olgu değildir. Genel olarak bakıldığında kamu yönetiminde bugüne kadar yapılan yeniden yapılandırma çalışmaları ile ilgili olarak üç aşamadan geçtikleri gözlenmektedir. Bunlardan birincisi 1980'li yıllara kadarki dönem olup, “idari reform” kavramı etrafında şekillenmiştir. Bu kapsamda yapılan çalışmalar, daha çok gündelik sorunların çözümüne dönük olarak örgütlenme yapılarını, süreçlerini ve prosedürlerini iyileştirmeye yönelik düzenlemeler yapmayı içermektedir. İkinci aşama, 1980'li yıllarda elzem hale gelmiş ve kurumsal çalışmaların ötesine geçerek, devletin rolünü yeniden tanımlama ve işlevlerini sınırlandırma üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu aşamada genel olarak özel sektörün yönetim anlayışı esas alınmış ve kamuda bu anlayışı yaygınlaştırmak hedeflenmiştir. Etkilerini günümüzde sürdüren üçüncü aşama ise, 1990'lı yıllardan itibaren güçlenmeye başlamış ve kamuya kendi içinde bakmak yerine, kamu yönetimini toplumun geneli ile birlikte düşünme yaklaşımını getirmiştir. Özel sektörün yanı sıra, sivil toplum örgütlerine de güçlü bir vurgu yapan bu yeni yaklaşım; kamunun tüm toplumun etkileşimi ile oluşan bir alan olduğunu ifade eden, “yönetişim” kavramı ile özetlenebilir. Devletin rolündeki değişmeye ve yönetişim kavramının güçlenmesine paralel olarak; yönetim zihniyeti, kalıpları ve yöntemleri de dönüşmektedir. Yönetimin en önemli fonksiyonu olan denetim sisteminde de dönüşüm yaşanmaktadır.

Bu yeni anlayış içinde, 21. yüzyılda kamu yönetimi; saydam olmak, katılımcı olmak, hesap verebilir olmak, etkili ve verimli olmak şeklinde dönüşüm yaşamak zorunda kalmıştır.⁴³ Gelişen şartlar yönetimde dönüşümü sağlamaya zorlarken, yönetimin temel fonksiyonları arasında yer alan saydamlık, etkinlik, verimlilik ve hesap verilebilirlik ilkelerinin işlerliği için bu süreçleri değerlendiren kamu denetimi de önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle yerinden, etkin, saydam, hesap verilebilir yönetimin gündeme geldiği bir ortamda denetimin anlamı ve önemi daha da artmaktadır. Denetim sistemi de yönetimdeki değişim ihtiyacı gibi korku salan, kişi ve işlemleri hedef alan denetim yerine kuruma değer sağlayan denetişim ön plana çıkmıştır.

Devletin düzenleyici ve denetleyici olarak halkın yararını koruyacak bir işlev üstlendiği günümüz dünyasında yönetimin kalitesi, denetimin kalitesi ile yakından ilişkili hale gelmiştir. Ne var ki Türkiye’de arzu edilen nitelikte bir denetim sistemi henüz

⁴³ Osman YILMAZ “Kamu Yönetimi Reformu Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri”, 2001, www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3331/reform.pdf

oluşturulamadığından denetim sistemi hakkında kamu kurumları, hükümetler, sivil toplum kuruluşları çeşitli çalışmalar yapmış ve eleştiri ve öneriler getirmişlerdir. Bunlar;

- Türkiye Orta doğu Amme idaresinin öncülüğünde,1963 Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP),⁴⁴

- 1991 Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporları (KAYA),⁴⁵

- DPT 8 inci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu⁴⁶

- Dünya Bankası tarafından 2000 yılı Mart ayında başlatılan “Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal İnceleme” başlıklı çalışma,⁴⁷

- Başbakanlık Müsteşarlığının Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim Çalışmalarıdır.⁴⁸

Bu raporlarda denetim sisteminin etkinliği ele alınarak özetle denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı genel kabul görmüş standartlara göre yapılan bir süreçtir şeklinde uluslararası iç denetim enstitüsünün tanımına paralel olarak bir tanım yaptıktan sonra mevcut denetim sistemimizin işleyişini etkileyen temel faktörler sırasıyla ele alınmış ve gerekli değerlendirmeler bu çerçevede yapılarak çeşitli önerilerde bulunmuştur.

C. DENETİME YAPILAN ORTAK ELEŞTİRİ VE TESPİTLER

5018 sayılı Kanunun kabul edildiği 2003 yılına kadar çapılan çalışmalarda mevcut denetim sistemine, değişik çalışma ve raporlarda getirilen ortak eleştiriler aşağıdaki gibi sayılabilir:

⁴⁴ “Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma projesi”, <http://www.todaie.gov.tr/pdf/MEHTAP.PDF>, s.94-105

⁴⁵ “Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporları”, <http://www.todaie.gov.tr/pdf/KAYA.PDF>,s.21-22

⁴⁶ “8. Beş Yıllık Plan: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, DPT Yayınları, s.97-135, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>

⁴⁷ M. Hakan ÖZBARAN “Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadele Sayıştayın Rolü” makalesinden “Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal İnceleme” başlıklı Dünya Bankası çalışması ile ilgili değerlendirmesi, Sayıştay Dergisi,sayı.43, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der43m1.pdf>

⁴⁸ “Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim Çalışması”, <http://www2.cevreorman.gov.tr/ekitap/k1.pdf>

- Kamu Mali Yönetimimizin çağdaş yönetim anlayışından uzak oluşunun denetimi olumsuz etkilemesi,
- Fazla sayıda, işbirliğinden yoksun bir denetim sistemi olduğu,
- Kurallara uygunluğa ve geçmişe dönük denetim yapıldığı,
- Hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim sistemi olduğu,
- Gelişmiş denetim teknikleri ve bilgisayar destekli denetimden uzak bir denetim olduğu,
- Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklar için caydırıcı bir ortam yaratılmasında etkili olamadığı,
- Mesleki yetkinlik için sürekli gelişim ve eğitim standartların olmadığı,
- Denetçinin fonksiyonel ve organik bağımsızlığının yeterince oluşmadığı,
- Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunduğu ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olduğu,
- Soruşturma yetkisi de bulunan denetim elemanlarının görev dağılımı içinde soruşturmanın ön plana çıkması ile denetimin ya hiç ya da yeterince yapılmadığı,
- Denetimin stratejik plan temelinde önceliklere göre yürütülmemesi çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilmiş olmadığı,
- Ağırlıklı olarak düzenlilik denetimi yapıldığı,
- Performans, etkinlik, verimlilik, sistem denetiminin yeterince yapılmadığı,
- İç denetim ve dış denetimin iç içe olduğu, mükerrer denetimlerin yapıldığı,
- İç kontrol ve iç denetim ilişkisinin uygun bir zemine oturtulmadığından denetimin kuruma değer katmadığı sadece korku saldığı,
- Denetim birimleri arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmadığı,
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmadığı,
- Sürekli olmayan kısmi zamanlı olduğu,
- Denetimler geçmişe yönelik, olay kişi odaklı ve belge üzerinde yapıldığı şeklinde tüm raporlarda ortak ve benzer tespitler görmek mümkündür.

D. AVRUPA BİRLİĞİ TAM ÜYELİK MÜZAKERELERİ ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİM ALANINDA GELİŞMELER

Türkiye'nin 1999 Helsinki Zirvesi ile birlikte Avrupa Birliğine adaylık statüsü kazanması sonucu tüm kamu kesiminde bir değişim yaşanmaya başlamıştır. Avrupa Birliği Türkiye ilişkileri çerçevesinde hazırlanan metinlerde Türkiye'de denetim sisteminin geliştirilmesine yönelik çeşitli tavsiye ve eleştiriler karşımıza çıkmaktadır. Bu bölümde iç denetim alanında 5018 sayılı Kanun kabul edilmeden önceki AB eleştirileri, mevzuatın uyumlaştırılması açısından önemli tavsiyeleri ve bu süreçte yapılan ilerlemelerden bahsedilmiştir.

2003 Katılım Ortaklığı Belgesin'de, AB, Türkiye'nin adaylığının bir sonraki aşamasında yapılması gerekenleri, 2001 Katılım Ortaklığı Belgesinde belirtilen gelişmeleri sağlayıp sağlamadığı, bundan sonraki öncelikleri sıralamıştır. İç denetim alanı mali kontrol başlığı altında değerlendirilmiş ve yapılması gerekenleri aşağıdaki gibi sıralamıştır.

Avrupa Toplulukları'nın mali çıkarlarının korunmasının yasal, idari ve operasyonel tüm boyutlarının eşgüdümünden sorumlu ve operasyonel bakımdan bağımsız bir yolsuzluğa karşı eşgüdüm biriminin belirlenmesine yönelik hazırlık yapılması ve AB uygulamaları ile uluslararası düzeyde kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak, kamu iç mali kontrolüne ilişkin mevzuatın kabul edilmesi ve etkili biçimde uygulanmasının sağlanması, dış denetim işlevinin INTOSAI kurallarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi, Sayıştay'ın bağımsızlığının sağlanması, Sayıştay'ın ex-ante (harcama öncesi) denetim işlevinin kaldırılması ve sistem bazlı mekanizmaların ve performans denetiminin geliştirilmesi için yeni mevzuat çıkarılması ön görülmüştür.⁴⁹

İlerleme raporları AB katılım ortaklığı belgelerinde öngörülen denetim sistemi uyumlaştırma hedeflerinden hangilerinin gerçekleştiği ve hangilerinin gerçekleşmediği hususlarını belirtmekte ve Türkiye'deki denetim ile ilgili değerlendirme yapılmaktadır. İç denetim ve iç kontrol alanında 2001 Avrupa Birliği Komisyonu Türkiye İlerleme Raporu'nun 28 inci mali kontrol başlığı altında aşağıdaki tespitler ve değerlendirmeler yapılmıştır.

“Kamu iç mali kontrolü alanında oldukça sınırlı bir ilerleme kaydedilmiştir. Bununla birlikte hükümet, mevcut mali yönetim ve kontrol sistemlerindeki zayıflık ve yetersizlikleri belirlemiştir. Ulusal programda, mevcut Türk sisteminin, iç kontrol ve iç denetim konularında uluslararası kabul görmüş ve AB'ye uygun kavram ve tanımları içerecek şekilde

⁴⁹ “2003 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi”,
<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF03107D20BFBAD222>

değiştirilmesi öngörülmektedir.” dedikten sonra denetim sistemini aşağıdaki gibi değerlendirmiştir.

“Türk kamu iç mali kontrol sistemi, kavram ve uygulamanın uyumu açısından eksik ve yasal çerçeveden yetersiz olup sağlam mali yönetim, şeffaflık, kamu kredibilitesi ve performans yönetimi gibi konularda uluslararası kabul görmüş prensipleri düzenli olarak takip etmemektedir. Sonuç olarak, kamu iç mali kontrol sisteminin mevcut uygulaması kaçakçılığı, yolsuzluğu ve/veya diğer ciddi kanunsuzlukları önleyici nitelikte değildir. Değnilmesi gereken en önemli noktalar, kamu harcamalarının çoğunun (bazı riskli olanlarında dahil) kontrol ve denetim dışında kalması, bu alandaki temel aktörler arasında kontrol ve denetime ilişkin sorumlulukların açıklığa kavuşturulmamış olması, çağdaş kamu iç mali denetimine ilişkin uyumlu bir hükümet yaklaşımının bulunmaması, kamu iç mali denetim sistemine ilişkin bir kanun bulunmaması ve kamu iç denetim mesleğinin Türkiye 'de yer almamasıdır. İç ve dış mali kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar sağlıklı olarak belirlenmemiştir. Denetim birimlerin işlevlerinin kesin olarak belirlenmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Türkiye'nin kontrol yöntemlerini tanımlaması ve Uluslararası Denetim Enstitüsü standartlarına uygun bir şekilde faaliyette bulunmasını temin etmesi gerekmektedir.

Mevcut yapıda, aynı faaliyet birden fazla denetime tabi tutulmakta veya bazı konular denetim dışında kalmaktadır. İdari yapıda, özellikle iç ve dış denetim faaliyetleri açısından, yapı içerisinde mali yönetim ve kontrol fonksiyonları arasında yeterince netlik bulunmamaktadır. Örneğin, hem Maliye Bakanlığı hem de Sayıştay (Türkiye 'nin en üst mali denetim organı) tarafından kapsamlı ex-ante (harcama öncesi) denetimler yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın ex-ante denetim fonksiyonu, taahhütler ve tahakkuklar ile sınırlı kalırken, tahakkuklar da dahil olmak üzere bütün mali kararlar ex-ante Sayıştay denetimine tabi tutulmaktadır. Buna ilaveten bu denetimler, harcama işlemlerinin düzenliliği ve yasallığına yoğunlaşmaktadır. Türkiye, iç denetimi Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak merkezi bir birim tarafından yerine getirecek şekilde durumunu yeniden değerlendirmelidir. Hükümetin mali ve bütçesel politikalarını etkileyen tüm bütçe harcamaları ile bütçe dışı harcamalar ex-ante denetim ve iç denetime tabi tutulmalıdır. Bütçe dışı fonların mevcudiyeti, birçok önemli alandaki hükümet harcamalarının kontrolsüzlüğüne veya tüm kamu sektörünün kontrol ve denetiminde büyük bir uyumsuzluğa neden olmaktadır. Bu durum, bütünsel mali kontrol ve iç denetim yaklaşımından yoksun pek çok denetim kurumunun varlığı olarak değerlendirilmektedir. Sayıştay, ex-ante denetimin bir sonucu olarak, bütçe harcamalarına ilişkin dış denetim görevlerini yerine getirememekte ve bu durum anılan kurumun ex-post (harcama sonrası) dış denetim fonksiyon ve

yükümlülükleriyle çalışmaktadır. Sayıştay, ex-ante denetimin fonksiyonunu devretmeli ve sistem bazlı ve hükümetin bütçe harcama birimlerinde oluşturulan kamu iç mali kontrol sisteminin performans denetimine yoğunlaşmalıdır. Sayıştay ayrıca, ilgili bakanlıklar ve Meclis ile birlikte uygun raporlama ve izleme prosedürlerindeki denetim faaliyetinin artırılmasına ilişkin stratejiler geliştirmelidir.

Kontrol ve denetim yöntemleri arasında eşgüdümü sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde bir “Merkezi Uyumlaştırma Birimi” kurulmalıdır. Bu birim, tüm kamu harcama sektörleri için denetim rehberi ve yöntemleri ile mali yönetim ve kontrol rehberleri hazırlamaktan sorumlu olacaktır. Bu birim ayrıca, tavsiyelerinin düzgün bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etme yetkisine sahip olacaktır. Avrupa Topluluğunun mali çıkarlarının korunmasının sağlanması çerçevesinde Türkiye, ilgili AT kurumlarının nokta kontroller yürütmesine imkan tanıyacak müktesebatı üstlenmeli ve yeterli idari kapasiteyi geliştirmelidir. Bu husus, Türkiye'deki kanun uygulayıcı birimlerin ve yargı organlarının Avrupa Topluluğu mali çıkarlarının tehlikede olduğu durumları tespitine ilişkin kapasitelerinin de geliştirilmesini içermektedir.

Genel olarak, artık hükümetin uygun bir yasal zemin oluşturulmasına yönelik olarak ulusal programda açıklanan hususlara ilişkin politika dokümanının hazırlanmasına ve bu çerçevede sürdürülen çalışmalara yoğunlaşması gerekmektedir. Bu yasal çerçeve, Avrupa Topluluğunun taleplerine cevap veren bir mali kontrol yapısının oluşturulmasına temel teşkil edecektir.” Türkiye'deki denetim sistemine ilişkin temel aksaklıklar tespit edilmiş ve Avrupa Birliği standartlarında iç denetim sisteminin kurulması gerektiğini öngörmüştür.⁵⁰

2003 yılında Türkiye'nin denetim ve kontrol alanındaki AB ile uyum sürecinde tespit ve önerilerde bulunmuş ve 2002 ilerleme raporundan bu yana gösterdiği ilerlemeyi değerlendirmiştir. Raporda “Türkiye'nin geleneksel kamu yönetim ve kontrol yapıları ile AB'nin uyguladığı kriterler arasında önemli ölçüde farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılık, özellikle, yöneticilerin hesap verebilirliğinin ve modern iç denetimin olmaması hususlarında ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay'ın çoğu zaman örtüşen ve çatışan işlevlerinde daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı ve Sayıştay, kapsamlı ex-ante denetim yapmaktadır.

2002 Yılı İlerleme Raporundan bu yana, kamu iç mali kontrol sisteminde yasal veya yapısal bir değişiklik olmamıştır. Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı ile Komisyon arasında yakın bir eşgüdüm bulunmaktadır. Konu hakkında bir politika belgesi hazırlanmış ve Kamu

⁵⁰ “2001 Yılı Avrupa Birliği İlerleme Raporu”,
<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF61F70684E A364C1E>

Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu tasarısı TBMM'ye sunulmuştur. Türkiye, IMF ile yapılan ve 2002-2004 ekonomik programını kapsayan stand-by düzenlemesi çerçevesinde, söz konusu kanunun kabul edileceğini taahhüt etmiştir. Kanun tasarısı ile, mevcut sisteme, önceki ilerleme raporlarında işaret edilen hususlarla uyumlu değişiklikler getirilmektedir. Ancak bu değişikliklerin, yakın gelecekte uygulamaya geçmesi beklenmemektedir. Ayrıca, teftiş kurullarının sayılarındaki artışa ve Maliye Bakanlığının aşırı merkezi ex-ante kontrollerine rağmen, sayısı nispeten yüksek olan mevcut düzensizliklerin etkili ve sistematik bir şekilde giderilmesi mümkün görülmemektedir. Mali kontrol sisteminin reformu sürecinde, AB standartlarına uyumun sağlanması için gerekli asgari şartların Türkiye tarafından dikkate alınması gerekmektedir.

Tüm bütçe birimlerinde (ilgili bakanlıklar ve kamu kurumları), kendi kurumlarının iç denetimini yapmakla sorumlu, işlevsel açıdan bağımsız, iç denetim birimleri kurulmalıdır. Kurumların iç denetim usulleri, uluslararası standartlarla uyumlu olarak, sistem tabanlı işlemlere ve performans denetimi işlevlerine odaklanmalıdır. Tüm bütçe ödeme taleplerinin ex-ante kontrolüne yoğunlaşması sebebiyle, halihazırda, Sayıştay, dış denetim fonksiyonunu yeterince yerine getirememektedir.

Sayıştay, yaptığı denetimlere, INTOSAI standartlarını getirmelidir. Kamu iç mali kontrolü ve dış denetim sistemine yönelik reformların uygulanabilmesi için gerekli yasal değişikliklerin yapılması gerekmektedir. 2002 Yılı İlerleme Raporunda da yer alan bu tavsiyelere ilişkin olarak henüz somut bir ilerleme kaydedilememiştir. Bununla birlikte, Türkiye, gelecekte yapısal eylem harcamalarının etkili bir şekilde yönetilebilmesi amacıyla, özellikle kamu iç mali kontrol kural ve usullerini açıkça belirlemek ve bu alandaki idari kapasiteyi güçlendirmek yoluyla, mevcut iç mali kontrol sistemini yeniden yapılandırmalıdır şeklinde değerlendirme de bulunmuştur.⁵¹

Ulusal programlar Türkiye'nin AB'ye tam üyelik müzakereleri çerçevesinde, mevzuatın AB müktesebatına uyumu açısından yapacağı düzenlemeleri ve hedefleri belirlemektedir. Bu bir nevi AB'ye taahhüt niteliği de taşır. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyelik süreci içinde kısa ve orta vadede gerçekleştirilmesi öngörülen çalışmaları kapsamaktadır. Söz konusu program, bu alanda yapılabilecek çalışmaların genel çerçevesini çizen yönlendirici bir nitelik taşımaktadır.

AB'ye tam ortaklık müzakereleri çerçevesinde mevzuatın AB ile uyumlaştırılması açısından yapılması gerekenler BKK ile ulusal program ismi altında açıklanmıştır. Mali

⁵¹ "23.06.2003 tarih ve 2003/5930 sayılı B.K.K. 2003 Ulusal Programı", http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/doc/IV-28.doc

yönetim ve denetim konusunda 2001 ve 2003 yılı Ulusal Programlarında yapılan tespitler önem arz ettiğinden bunlara burada değinilmiştir.

10.03.2001 tarih 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 2001 Ulusal Programında denetim ve mali yönetimimiz ile ilgili aşağıdaki tespitler yapılmıştır. “Türkiye’de mali kontrol kurumları, harcama öncesi kontrol yapan birimler ile harcama sonrası denetim yapan birimleri kapsamaktadır. Harcama sonrası denetim yapan yaklaşık 129 birimde 13 binin üzerinde eleman görev yapmaktadır. Ana hatlarıyla denetim iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki ana başlık altında toplanabilir. Mali denetim sisteminin mevcut yapısında; iç kontrol sistemi ile ilgili temel prensipler ve denetim standartları için bir çerçeve yasa bulunmamakta, uygulama çok çeşitli mevzuata serpiştirilmiş hükümler suretiyle gerçekleştirilmektedir. Denetim birimleri arasında koordinasyonu ve işbirliğini geliştirecek mekanizmalar sistemde yeterince tanımlanmamış olup, denetim faaliyetleri ve sonuçları şeffaf ve denetime açık bir yapıda değildir” şeklinde yukarıda denetim sistemi ile ilgili yapılan tespitlerin aynısı bulunmaktadır. Bu paralellikler, denetim sisteminin yeniden yapılandırılmasının gerekli olduğunu kanıtlamaktadır.

Bu tespitler ile birlikte 2001 yılında aşağıdaki hedefler belirlenmiştir.

Nihai hedef olarak, bu alandaki AB mevzuatı üstlenilerek, kamu harcamalarına ilişkin işlemlerde şeffaflık ilkesine uyulması için etkin bir mali denetim sisteminin kurulacaktır. Bakanlar Kurulunun aynı kararında, “Mali kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması için yapılması gereken temel düzenleme çok dağınık olan mevzuatın öncelikle bir çerçeve kanunla birleştirilmesi ve sayıları 129’u bulan denetim kurumları arasında koordinasyonu artırarak etkinleştiren gerekli düzenlemelerin yapılması düşünülmektedir. Mali kontrol sisteminde AB’ye uyum sürecinde özellikle ele alınması düşünülen konular aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Kamu kurumlarının bütünü için uygulanacak bir iç mali kontrol sisteminin yeniden geliştirilmesi (Konsey Düzenlemesi: 2988/95, 2064/97, 1260/1999),
- Denetim birimlerinin ve elemanlarının bağımsızlığını geliştirecek mekanizmaların geliştirilmesi (Konsey Düzenlemesi: 1267/1999, 2064/47),
- Denetim metodolojisi ve denetim kılavuzlarının mümkün olduğunca standart olarak hazırlanması ve AB ye uyum çerçevesinde temel ilkelerin uyumlaştırılmasının sağlanması (Konsey Düzenlemesi: 2064/97),
- Denetimin, etkili bir muhasebe ve raporlama sistemine dayandırılması, yapılacak düzenleme ile denetim sonuçlarının açık ve ulaşılabilir olması (Konsey

Düzenlemesi: 2988/95),

- Yeterli denetim personelinin görevlendirilmesi yanında bu personelin yetenek, bilgi (yabancı dil gibi) ve tecrübelerinin belli bir düzeyin üzerinde olması (Konsey Düzenlemesi: 2064/47),
- Risk analizi temelinde ön kontrolleri yapacak şekilde ek düzenlemelerin sisteme dahil edilmesi (Konsey Düzenlemesi: 3122/94),
- Denetimi hızlandırıcı ve denetim sonuçlarının etkinliğini artırıcı yönde iyi tasarlanmış bir koordinasyon ve bilgi akış sisteminin geliştirilmesi (Konsey Düzenlemesi: 2064/47, 1266/1999)” şeklinde AB konsey denetim ile ilgili kararları doğrultusunda denetim sisteminin yeniden yapılandırılacağı, etkin hale getirileceği, işbirliği ve koordinasyon sağlanacağı öngörülmüştür.

2003 yılı ulusal programında uzun yıllardır gerek içeride gerek dışarıda yapılan çalışmalar sonucu denetime etkinsizliği açısından yapılan tespitler çerçevesinde kanunla iç denetim ve dış denetim sistemini AB standartlarına uygun hale getirileceğini öngörmüştür. Bu tespitler doğrultusunda 2003 yılında ilk adımlar atılmıştır. Bu süreç 2003 Yılı Ulusal Programında aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

“Avrupa Birliği ve uluslararası standartlarla uyumlu bir kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığınca hazırlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Tasarısı 57 inci Hükümet döneminde, 3 Ağustos 2002 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuş ve seçim sürecinde kadük olmuştur. 58 inci Hükümetin Acil Eylem Planının ilk altı aylık tedbirleri arasında yer alan ve 2003 yılı içinde tekrar Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması planlanan Tasarı üzerindeki çalışmalar devam etmektedir. Söz konusu Kanun Tasarısı, kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirliği artırmayı, harcama öncesi kontrol, harcama sonrası iç denetim ve dış denetim sistemlerini AB standartlarına uygun hale getirmeyi, harcamacı kuruluşların harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası iç denetim konusundaki insiyatiflerini genişletmeyi amaçlamaktadır” diyerek denetim ve yönetimde uluslararası standartlara uygun düzenlemeler yapılacağına işaretini vermiştir. Bu durum ülkemiz denetim sisteminde etkinliğin sağlanması, kurumlara değer katar hale getirilmesi, yıllardır süren denetim sisteminde verimsizlik tartışmalarına son verilmesi açısından önemli bir adımdır.

Bunu müteakip ulusal programda, Avrupa Birliği uygulamalarına ve uluslararası standartlara uygun ve etkin işleyen bir kamu denetim sisteminin oluşturulmasına yönelik olarak kurumsal yapılanmada aşağıdaki hedefler öncelik olarak belirlenmiş ve bu hedefleri

bir uygulama takvimine bağlamıştır.

- İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlıkları sağlanacak ve iç denetim, kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin, etkin, ekonomik, verimli, mevzuata ve genel kabul görmüş standartlara uygun olmasını sağlayacak şekilde yürütülecektir.
- İç denetim, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülecektir.
- Dış denetim organı olarak Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol fonksiyonunu bırakarak, harcama sonrası dış denetim üzerinde yoğunlaşması sağlanacak ve denetim kapsamı genişletilecektir” şeklinde mali yapıda reform yapılacağı bu tasarı ile yönetimin sorumlu olduğu yeni bir yönetim sistemi olan iç kontrol sisteminin getirileceği ve iç denetim sisteminde uluslararası standartlara uygun, idarelerin yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinlik ve verimlilik denetimini yapacağı, bağımsızlığının sağlanacağı şeklinde düzenleme yapılacağını öngörmüştür.

Bu hedefler, tamamen denetim ve yönetim sisteminde saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik ve verimlilik, bağımsızlık ve yönetim sorumluluğu, uluslararası standartlara uygunluk ilkelerinin hakim olduğu bir reform öngörüsüdür.

II. 5018 SAYILI KANUN İLE ÖNGÖRÜLEN İÇ DENETİM SİSTEMİ

Türkiye’de kamu kurum ve kuruluşlarının denetim organlarında denetim görevlileri; müfettiş, denetçi, üye, murakıp, uzman, kontrolör, denetmen vb. unvanlara sahip bulunmaktadır. Türkiye’deki denetim organlarından Devlet Denetleme Kurulu ve Sayıştay yüksek denetim kuruluşlarıdır. Denetim organlarının bir kısmı iç denetim organı, bir kısmı dış denetim organı bir kısmı ise hem iç, hem de dış denetim organı olarak görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir. Yani Türkiye’de denetimde homojen bir yapı olmadığı görülmektedir.

Denetim sistemindeki mevcut yapının getirdiği sıkıntılar yakın zamanda sürekli tartışılır hale gelmiştir. VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 59 uncu Hükümet Programı, Avrupa Birliği görüşmeleri, Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması

Sürecinde Kamu Yönetimi Temel Yasa Tasarısında denetim sisteminin yetersizliği, etkinsizliği dile getirilmiş ve yolsuzluklarla mücadele edebilecek, verimli, yol gösterici, etkin bir denetim sisteminin kurulması gerektiği belirtilerek bu durum ortaya çıkan raporlara, yasa tasarılarına yansımıştır.

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporunda, denetimin mevcut durumdaki sorunları, “Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklara karşı caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetim sistemimizin gerektiği biçimde etkili olamadığı, denetim mesleğinin yeterince gelişmemiş olduğu, denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık kavramının yerli yerine oturmamış olması, denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunması ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olması, denetim elemanlarının denetim dışı alanlarda (soruşturma, idari görev) istihdam edilmesi, denetimin öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmemesi, mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamalarının olmaması veya yetersiz olması, iç kontrol kavramının yerleşmemiş olması ve iç kontrol ile iç denetim ilişkisinin uygun bir zemine oturtulamamış olması, denetçinin mesleki gelişimine ve hizmet içi eğitimine süreklilik temelinde ve sistematik bir biçimde yaklaşılmamış olması, denetimde bilişim teknolojisi imkanlarından gerektiği şekilde ve sistemli olarak yararlanılmaması, denetim organizasyonları arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmayışı denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması” şeklinde saymıştır.⁵²

Bununla birlikte, 2003 yılında gündeme gelen Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısının genel gerekçesinde, denetim ile ilgili olarak ciddi tespitlerde bulunulmuştur. Türkiye de denetim sisteminin mevcut durumdaki sıkıntılar tespit edilerek yeni bir denetim sistemine geçişi öngörmüştür. Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı şu hususlara yer vermiştir. “Yönetimin temel fonksiyonları arasında denetim önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle özelleştirme ve yerinden yönetimin gündeme geldiği bir ortamda denetimin anlamı ve önemi daha da artmaktadır. Devletin düzenleyici ve denetleyici olarak halkın yararını koruyacak bir işlev üstlendiği günümüz dünyasında yönetimin kalitesi denetimin

⁵² “8. Beş Yıllık Plan: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında KMYK, Maliye Bakanlığı, Bumko Yayını, Ankara, 2004, sayı.2004/1, s.121-130

kalitesi ile yakından ilişkili hale gelmektedir. Türkiye’de arzu edilen nitelikte bir denetim sistemi oluşturulamamıştır. Mevcut denetim sistemine bakıldığında ilk akla gelenler;

- Fazla sayıda ama etkisiz denetim,
- Kurallara uygunluğa ve geçmişe dönük denetim,
- Hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim ve yetersiz kamuoyu denetimidir.

Türkiye’de denetim; genel olarak birbiriyle zaman zaman örtüşen, kurallara göre çalışma üzerinde yoğunlaşan ve hata bulma mantığı ağırlıklı denetim sonucunda yöneticiler iş yapamaz hale getirildiği gibi, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretememektedir. Denetimde keyfilik ve denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanımı da eklendiğinde denetim sistemi son derece sorunlu bir haldedir. Aksi takdirde, ülkemizde bu ölçüde israf ve yolsuzlukların yaşanması ve halkın ihtiyaçlarının karşılıksız kalması gerçeği ile karşı karşıya kalınmazdı” demektedir.⁵³

Nitekim Avrupa Birliğine üyelik sürecinde yapılan müzakerelerde, mali kontrol konusu ile ilgili olarak, AB uygulamaları ve uluslararası düzeyde kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak, kamu iç mali kontrolüne ilişkin mevzuatın kabul edilmesi, düzensizliklere ve katılım öncesi yardımı olumsuz etkileyen sahtekarlık vakaları şüphelerine yönelik muameleler için idari kapasitenin güçlendirilmesi ve etkili biçimde uygulanmasının sağlanması istenmiştir.⁵⁴

Bu Kanunun genel gerekçesinde, uluslararası ve Avrupa Birliği standartlarına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmakta ve kamu idarelerinin bütçe uygulama sürecindeki rolleri arttırılmaktadır. Kamu idarelerine bütçe hazırlama ve uygulamaya ilişkin görevlerine ek olarak, harcama öncesi kontrol yetkisi verilmekte ve iç denetçilik müessesesi oluşturulmakta ve Türk kamu iç kontrol sisteminde uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun iç denetim müessesesi kurulmaktadır demektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte mali yönetim ve denetim alanında Avrupa Birliği’ne uyum çerçevesinde önemli gelişme ve değişiklikler yaşanmıştır. Bu değişme ve gelişmeler kapsamında iç denetim önemli bir yer tutar. Nitekim 5018 sayılı Kanunun 63 ile 67 nci maddeleri arasında, iç denetimin

⁵³ Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı Genel Gerekçesi, <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss349m.htm> ,18.01.2010

⁵⁴ “Türkiye İçin 2003 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi”, <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF03107D20BFBAD222>, s.17

açıklanması ve kapsamı, İç denetçilerin görevleri, iç denetçilerin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun oluşumu ve görevleri düzenlenmiştir. Ayrıca Geçici 5. maddesinde hangi görevleri yapanların, hangi şartlarda 31.12.2007 tarihine kadar iç denetçi olarak atanacağı konusunda düzenleme yapılmıştır.

5018 sayılı Kanunun başta 63 üncü maddesi olmak üzere ilgili maddelerini incelediğimizde, iç denetimin 5018 sayılı Kanundaki tanım ve açıklaması uluslararası alanda geçerlilik bulan tanım, açıklama ve standartlara tam olarak uyumlu olduğu görülmektedir. Bu Kanunda iç denetim hakkında, “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 mali işlemlerin 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” şeklinde hüküm bulunmaktadır. Bu hüküm, yukarıda açıklamasını yaptığımız uluslararası iç denetim standartlarıyla tam anlamıyla uyumdadır. Türkiye’deki iç denetim ile ilgili düzenlemelerin kaynağı uluslararası alandaki uygulamalara dayandığı için bu iki tanımın uyuşması normaldir. Gerçekten 2003 yılında çıkarılan bu Kanunun 63-67 nci maddeleri arasında iç denetime yer verilmiş olsa da iç denetim sisteminin kurulması uygulanmasına 2006 yılından itibaren bazı kurumlara iç denetçiler atanarak başlanmıştır. Bu Kanunla mevzuatımıza giren iç denetimin uygulanmasını açıklamak için ikincil ve üçüncül mevzuat dediğimiz yönetmelik ve yönergeler ile diğer ilgili hukuki düzenlemeler 2005-2008 döneminde çıkarılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği ile İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği 8 Ekim 2005 tarihinde, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12 Temmuz 2006 tarihinde, 190 sayılı KHK kapsamındaki İdarelere İç Denetçi kadrolarının tahsisi için Bakanlar Kurulu Kararı 20 Şubat 2006 tarihinde, Mahalli İdarelere İç Denetçi Kadrolarının İhdasına Dair Bakanlar Kurulu Kararı 28 Ağustos 2006 tarihinde, İç Denetçi Atama Usulü Hakkında 1 no’lu Tebliğ 8 Eylül 2006 tarihinde, İç Denetçi Atama Usulü Hakkında 2 no’lu Tebliğ 30 Aralık 2006 tarihinde çıkarılmıştır.⁵⁵

⁵⁵ Bknz. http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ikincil_duzey

Bu mevzuattan başka, iç denetçilerin rehber şeklinde yararlanacakları hususları düzenleyen Maliye Bakanlığı ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun işbirliği ile çıkarılan üçüncü düzey mevzuat diyebileceğimiz rehber ve düzenlemeler çıkarılmıştır.⁵⁶

Bu rehber ve düzenlemeler: 1) Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, 2) Kamu İç Denetim Standartları, 3) Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, 4) Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, 5) Kamu İç Denetim Raporlama Standartları, 6) Kamu İç Denetçi Sertifikalarının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller, 7) Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri, 8) Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, 9) Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi, 10) 2008-2010 Dönemi Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi, 11) Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Kıdemlerinin Belirlenmesine İlişkin Esas ve Usuller, 12) Kamu İç Denetim Rehberi, 13) 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu yayınlanmıştır.

Bu şekilde Türkiye’de uluslararası standartlara uygun, sistematik, geleceğe yönelik kurumlara yol gösteren, danışmanlık yapan, kurumlarının mali ve mali olmayan işlemleri ile ilgili makul güvence veren iç denetim sistemi yasal hale getirilmiştir.

A. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI

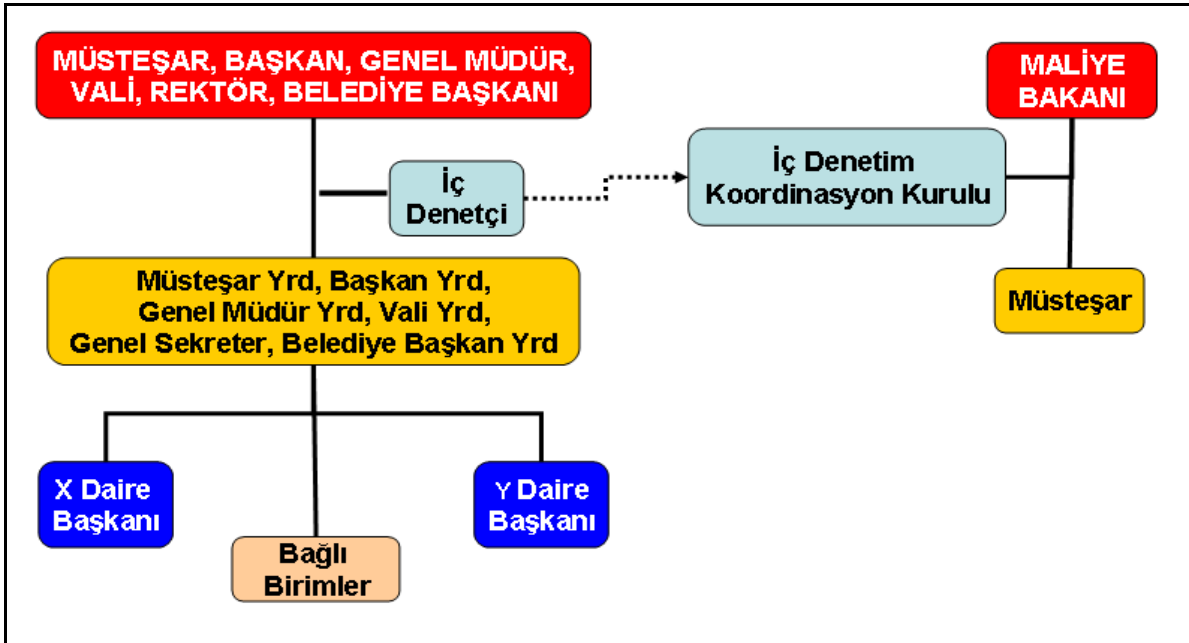
5018 sayılı Kanun ile denetim sisteminde Türk idari yapısının örnek aldığı Fransa gibi ülkelerde uygulanan merkeziyetçi güney modeli yerine Kanada, Amerika, İngiltere gibi ülkelerde uygulanan adem-i merkeziyetçi (yerinden yönetim) kuzey modeli esas alınmıştır. Türkiye’de bu yasa ile yönetim sorumluluğu esası getirilmiştir. Her kurum, harcamacı kuruluş kendi amaç ve hedeflerini verimlilik, etkinlik, ekonomiklik ilkeleri ve kanun çerçevesinde gerçekleştirmek üzere iç kontrol sistemini kuracak ve iç kontrol sisteminin etkinlik ve yetkinliğini kendi bünyesinde kuracağı iç denetim birimince uluslararası standartlara göre bağımsız ve objektif olarak denetleyecektir.

5018 sayılı Kanun ile getirilen denetim modeli, Kuzey Modeli olarak bilinen Adem-i Merkeziyetçi yaklaşımda yönetimin sorumluluğu mevcuttur. Her kurum her bir harcamacı birim, kendi bütçesini harcama ve harcama şekline uygun kontroller ve güvenceler sağlama hususunda tam sorumluluk üstlenmektedir. Harcamacı birimler, Maliye Bakanlığınca harcama öncesi kontrole tabi tutulmazlar. Maliye Bakanlığı, harcama standartlarını belirler ve kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetimlerini koordine eder. Bu yapıda iç denetim, her

⁵⁶ Bknz.http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ucuncul_duzey

kurumun kendi bünyesinde yer alan denetim elemanları tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayacak şekilde yapılır.

5018 sayılı Kanunun 63-67 nci ve geçici 5 inci maddelerinde iç denetimin yasal çerçevesi çizilmiştir. 63 üncü maddede iç denetim faaliyeti, 64 üncü maddede iç denetçilerin görevleri, 65 inci maddede iç denetçilerin nitelikleri ve atanmaları, 66 ncı ve 67 nci maddelerde iç denetim koordinasyon kurulunun oluşumu ve görevleri sayılmak suretiyle iç denetimin yasal alt yapısını oluşturmuştur. İç denetimin 5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hususları da dikkate alınarak kurumların organizasyon yapısındaki yeri aşağıda şekilde (Şekil:1) gösterilmiştir.



Şekil:1 İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri⁵⁷

1. İç Denetim Faaliyeti

5018 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinde iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabileceği belirtilmiştir. Buna göre kamu idarelerinde iç denetim, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetçiler tarafından, iç denetim birimi başkanlığı kurulan idarelerde ise doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarında görevli iç denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir. İç denetim birimi

⁵⁷ İDKK, “ 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu”, Ankara, 2009, s.31

kurulmayan idarelerde, iç denetçilerle üst yönetici arasında iletişim ve koordinasyonu sağlamak üzere, üst yönetici tarafından bir iç denetçinin koordinatör olarak görevlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13 üncü maddesinde, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, iç denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi kurulabileceği, iç denetçi sayısının beşten fazla olması halinde, üst yöneticinin iç denetçiler arasından birini koordinasyonu sağlamak üzere görevlendireceği ve bu görevlendirmenin Kurula bildirileceği belirtilmiştir. Buna göre koordinatör olarak görevlendirilen iç denetçi, iç denetim faaliyetinin yanı sıra iç denetim birimi başkanlığını da yürütecektir.

Ayrıca, iç denetim biriminin kendi yönergelerini hazırlaması, plan ve program harici iç denetçilere yaptırılacak danışmanlık ve benzeri görevlerin nitelik ve sürelerinin standartlara uygun olarak yönergede açıkça belirtilmesi öngörülmüştür. İç denetim birimi yönergesi, iç denetim faaliyetlerinin planlanması, programlanması, yönetilmesi ve yürütülmesi bakımından yılda en az bir defa gözden geçirilecek, yönerge ve değişiklikleri, üst yönetici tarafından onaylanarak bir örneği Kurula gönderilecektir. İç denetim birimi, faaliyetleri hakkında üst yöneticiye düzenli olarak bilgi verecek ve Kurul kararlarının uygulanmasında ortaya çıkan tereddütleri Kurulun bilgisine sunacaktır.

İç denetim faaliyeti risk odaklı olmak zorundadır. Risk odaklı iç denetim yapılabilmesi için öncelikle bir risk analizinin yapılması gerekmektedir. Bu risk analizine dayalı olarak iç denetim faaliyeti için çok yıllık denetim planı ve bu planla uyumlu yıllık iç denetim programının yapılması gerekmektedir. Yıllık iç denetim programı, üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetim faaliyeti bu plan ve program çerçevesinde gerçekleştirilir. Ancak, önceliği, özelliği ve ivediliği olan bazı durumlarda plan ve program dışında da üst yöneticinin onayıyla denetim yapılması da mümkün bulunmaktadır.

İç denetim faaliyeti,

- Planlama,
- İç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi,
- Raporlama,

olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır.

İç denetçi, denetim faaliyetlerini iç denetim standartlarına, etik kurallara, 5018 sayılı Kanuna, iç denetim alanında yapılan diğer düzenlemelere uygun olarak yürütür ve raporlar.

5018 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinde yıllık iç denetim programının üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanacağı ve üst yönetici tarafından onaylanacağı, denetim sonucunda iç denetçilerin raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunulacağı, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilerek gereği için ilgili birimler ve mali hizmetler birimine verileceği belirtilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte ise iç denetim faaliyetinin planlanması, uygulanması, raporlanması ve düzenlenecek raporlar hakkında yapılacak işlemlerle ilgili olarak ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

- **İç Denetim Stratejisi:** İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanır. Kamu idarelerinin iç denetim birimleri, iç denetim planlarının hazırlanmasında bu planı dikkate alırlar. İç denetim planının ve programının hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir. 2008-2010 Kamu İç Denetim Strateji Belgesi Kurulca belirlenerek yayınlanmıştır.⁵⁸
- **İç Denetim Planı:** Denetimin kapsamı, denetlenecek alan ve konuları yani denetim evrenini, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynakları içerecek şekilde, birim yöneticileriyle görüşülerek üç yıllık dönemler için Kurulca hazırlanan iç denetim stratejik planı da dikkate alınarak hazırlanır. Bu plan her yıl gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilir.⁵⁹
- **Risk Değerlendirilmesi:** İç denetim kurumun karşı karşıya olduğu riskler esas alınarak hazırlanan risk odaklı iç denetim plan ve programı çerçevesinde yapılır. Risk değerlendirilmesi Kurulca belirlenen usul ve esaslara göre yapılır. Risk değerlendirmesinde bütçe büyüklüğü, faaliyetlerin karmaşıklığı, önceden denetlenip denetlenmediği, faaliyet ve birimlerin yeni olması, örgüt ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler yüksek risk içerebileceğinden denetim plan ve programına öncelikle alınır.⁶⁰

⁵⁸Ayrıntısı için Bkz, “ Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi”,
http://www.idkk.gov.tr/web/guest/Strateji_belgesi_2008_2010, 02.02.2010

⁵⁹ Ayrıntısı için Bkz, “ Kamu İç Denetim Plan ve programı Hazırlama Rehberi”
http://www.idkk.gov.tr/web/guest/plan_program_hazirlama_rehberi, 02.02.2010

⁶⁰ Ayrıntısı için Bkz, “ Kamu İç Denetim Risk değerlendirme rehberi”,
http://www.idkk.gov.tr/web/guest/risk_degerlendirme_rehberi, 02.02.2010

- **İç Denetim Programı:** En riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu bir iç denetim programı hazırlanır. Bir yıllık dönemi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek zaman çizelgesine bağlanır. İç denetim programı üst yönetici tarafından onaylanır. İç denetim plan ve programının hazırlanmasında Kurul düzenlemeleri esas alınır.
- **İç Denetim Faaliyetinin Gerçekleştirilmesi:** İç denetim programı üst yönetici tarafından onaylandıktan sonra yapılan görevlendirmeler, zamanlama da dikkate alınarak iç denetçilere bildirilir. İç denetçi, denetime başlamadan önce, ilgili birimin yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amacı, kapsamı, denetimde kullanılacak yöntemler, tahmini denetim süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim sonuçlarının raporlanması konularında görüşmeler yapar. İç denetçi, bu görüşmelerin sonuçlarını dikkate alarak çalışma planını hazırladıktan sonra denetime başlar ve denetimler bu çalışma planına göre yürütülür. İç denetçi, denetim rehberlerinden yararlanarak denetim faaliyetini yürütür. İç denetçi, denetim programında ve çalışma planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için, yeterli ve güvenilir bilgi ve belgeleri tespit etmek, incelemek ve değerlendirmekle yükümlüdür. Denetimin yapılması sırasında uygulanacak testler, izlenen yöntem ve incelenen belge, yapılan görüşmeler hakkında “çalışma kağıtları” oluşturulmalıdır.
- **Raporlama:** Denetim faaliyetinin sonuçları, düzenlenecek raporla kayıt altına alınır. İç denetçi, ulaştığı görüşü, görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini raporunda açıkça belirtir. İç denetim raporları; kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda yazılır. Raporlar, Kurulun belirlediği raporlama standartlarına uygun, yeterli kanıtlara dayalı ve tutarlı olarak düzenlenir. İç denetçi, denetim raporunu, belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere, denetime tabi tutulan birim yöneticilerine verir. Birim yöneticileri, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle rapordaki ilgili hususları cevaplandırarak iç denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda iç denetçi ile yönetici arasında anlaşmazlık varsa, iç denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesine raporunda yer verir. İç denetçi, raporunu, idarenin görüşlerini de ekleyerek

cevaplarıyla birlikte, iç denetimin kapsamı, denetimde tespit edilen riskler, risklerin olası etkileri, denetim sonuçlarına ilişkin genel değerlendirme ve risklerin ortadan kaldırılmasına veya en aza indirilmesine yönelik önerileri içeren rapor özetini ekleyerek üst yöneticiye sunar.⁶¹

- **Denetim Raporları Hakkında Yapılacak İşlemler:** Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra gereği için ilgili birimler ve strateji geliştirme birimine verilir. Denetim raporunda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. İdari birimlerce rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri, iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde Kurula gönderilir.
- **İç Denetim Sonuçlarının Takibi:** İç denetim biriminde denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere bir takip sistemi kurulur. Birim yöneticileri, denetlenen faaliyetler konusunda, denetim raporlarında yer alan önerilere ilişkin önlemleri alır. Önlem alınmaması halinde iç denetim birimi üst yöneticiyi bilgilendirir.
- **İç Denetim Genel Raporu:** İDKK, iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunar ve kamuoyuna açıklar.

2. İç Denetçilerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

İç denetçilerin görevi iç denetim faaliyetini yürütmektir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün iç denetim tanımından hareketle, iç denetçiler, iç denetim faaliyeti kapsamında, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla objektif güvence sağlama ve danışmanlık görevini yürütürler. Bu görevler sürekli ve sistematik bir denetim yapmak suretiyle gerçekleştirilir. Denetim türü açısından bakıldığında, iç denetçiler, mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi-işlem teknolojisi denetimini (BT) yaparlar.

İç denetçilerin görevleri 5018 sayılı Kanununun 64 üncü maddesinde sayılmıştır. Buna göre, iç denetçiler;

⁶¹ Ayrıntısı için Bkz, “Kamu İç Denetim Raporlama Standartları”, http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetim_raporlama_standartlari, 02.02.2010

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek,

görevlerini yürütürler.

İç denetçi bu görevlerini, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçilerin görevleri, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 16 ncı maddesinde sayılmıştır. Buna göre iç denetçiler bu görevlerini yerine getirirken;

- Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakilerde dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek,
- Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek,
- Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkanlardan yararlanmak,
- Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek,

yetkilerine sahip olacaklardır.

Bu yetkilere sahip olarak iç denetim faaliyetini yürütecek olan iç denetçilerin sorumlulukları ise anılan Yönetmeliğin 17 nci maddesinde;

- Mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek,
- Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek,
- İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimini haberdar etmek,
- Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimine bildirmek,
- Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak,
- Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak, şeklinde sayılmıştır.

3. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Atanmaları

İç denetçilerin nitelikleri ve atanması konusu Kanunun 65 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre iç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir;

- İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.
- Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Maddede iç denetçi olarak atanabilmek için gerekli olan şartlar arasında “sertifika almak” sayılmamış olmakla birlikte, maddenin son fıkrasında iç denetçilerin sertifikalı adaylar arasından atanacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Buna göre, yukarıda belirtilen şartların yanı sıra, adayların iç denetçi olarak atanabilmeleri için iç denetim eğitime tabi tutulmaları, bu eğitimi başarıyla tamamlamaları ve sertifika almaları gerekmektedir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 19 uncu maddesine göre iç denetçi olarak atanacaklarda 657 sayılı Kanununun 48 inci maddesindeki şartların yanı sıra aşağıdaki şartlar aranacaktır.

- En az dört yıl süreli eğitim veren fakülteler ile denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurt dışındaki fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmek.
- Yardımcılıklarda ve araştırma görevliliğinde geçen süreler dahil olmak üzere; kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya yarışma sınavıyla alınıp yeterlilik sınavını veren uzman, doktora unvanını almış öğretim elemanı ile yönetici olarak müdür ve daha üst unvanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.
- Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.
- İç denetim etik kurallarına uygun bir özgeçmişe sahip olmak.
- İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden birisinden son beş yıl içinde yapılan Kamu Personeli Yabancı Dil Bilgisi Seviye Tespit Sınavından (KPDS) veya Üniversitelerarası Kurul Yabancı Dil Sınavından (ÜDS) en az elli puan almak.
- İlgili yönetmelik esaslarına göre yapılacak sınavlarda başarılı olmak. Kanununun 65 inci maddesinde, kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacakların, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tabi tutulacağı ve eğitim programının, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanacağı, bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verileceği belirtilmiştir.

Ayrıca, iç denetçilerin eğitimi ve sertifika verilmesi konusunun İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanacak ve Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür. Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak “İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği” çıkarılmıştır.⁶²

⁶² “ İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği”, 08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı R.G, http://www.idkk.gov.tr/web/guest/aday_belirleme, 02.03.2010

Anılan Yönetmeliğin 5 inci maddesinde iç denetçi adaylarının merkezi sistemle yapılacak bir sınav sonucunda belirlenmesi, 6 ncı maddesinde iç denetçi adayı belirleme sınavına başvuru şartları düzenlenmiştir. Buna göre aday belirleme sınavına başvuracak olanların 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 48 inci maddesi ile 5018 sayılı Kanunun 65 inci maddesi ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 19 uncu maddesine ilave olarak;

- Son başvuru tarihi itibarıyla kırk yaşından büyük olmamak,
- Sicil raporu düzenlenen son üç yıl içinde olumsuz sicil almamış olmak, uyarma ve kınama cezaları hariç disiplin cezası almamış olmak,
- Yurdun her yerinde çalışabilecek sağlık durumuna sahip olmak, şartlarını taşımaları gerekmektedir.

Aday belirleme sınavından 100 tam puan üzerinde 70 ve daha fazla puan alarak başarılı olan adaylar Yönetmeliğin 13 üncü maddesinde belirlenen konularda, dört aydan az olmamak üzere eğitime tabi tutulacak, eğitim sonunda yapılacak sınavda başarılı olanlara sertifika verilecektir.

5018 sayılı Kanunun geçici 5 inci maddesinde, çeşitli unvanlarla kamu idarelerinde denetim elemanı olarak çalışmakta olanların iç denetçiliğe geçişine ilişkin geçici düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre;

- Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Milli Emlak Kontrolörü, Tasfiye işleri ve Döner Sermaye işletmeleri Kontrolörü, Hazine Kontrolörü kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde iç denetçi,
- 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, mahalli idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında iç denetçi,
- Muhasebe, Milli Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahalli idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap işleri Murakıbbı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahalli idarelerde iç denetçi, olarak 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler. Bu şekilde atanalar, 5018 sayılı Kanunun öngördüğü sistemin

uygulanmasına yönelik eğitime tabi tutulacaktır. Yine bu şekilde atama yapılabilmesi ilgilinin ve idaresinin muvafakatine bağlı bulunmaktadır.

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinin geçici 1 nci ve geçici 2 nci maddelerinde, 5018 sayılı Kanunun geçici 5 inci maddesi uyarınca iç denetçi olarak atananlara, atandıkları tarihten itibaren üç yılda bir derecelendirilerek iç denetçi sertifikası verileceği, sertifika eğitimi ve sınavına tabi tutulmadan iç denetçi olarak atanan denetim elemanlarına, iç denetim sisteminin uygulanmasına yönelik iç denetim sertifika programında yer alan eğitim konularını ihtiva edecek şekilde Maliye Bakanlığınca üç ay süreyle eğitim verileceği hükme bağlanmıştır.

Aday belirleme sınavında, eğitimde ve eğitim sonunda yapılacak olan sertifika sınavında başarılı olmak ve sertifika almak, kişilerin iç denetçi olarak atanması anlamına gelmemektedir. Sertifika alanlar sadece iç denetçi adayları olacaklar ve iç denetçiler bu sertifikalı adaylar arasından bakanlıklar ve bağlı idarelerde üst yöneticinin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından atanacaktır. İç denetçilerin atanmalarındaki usule göre görevden alınmaları mümkün bulunmaktadır.

4. Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu

5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde iç denetime ilişkin standart ve yöntemlerin İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirleneceği belirtilmiş, 66 ncı maddesinde İç Denetim Koordinasyon Kurulunun oluşturulmasına ve 67 nci maddesinde de Kurulun görevlerine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

a. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yapısı

Kanunun 66 ncı maddesinde Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun; biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine olmak üzere toplam yedi kişiden oluşması ve beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanması öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranmıştır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Kurul üyeliğine atanacak olanlar için özel bir şart öngörülmemiş olup, bunların sadece 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması yeterli görülmüştür.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, gerekli görülen hallerde, oy hakkı olmamak kaydıyla, teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususların İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.

Kanunun 67 nci maddesinde yer alan düzenlemelerden hareketle Kurulun yapısal özelliklerini aşağıdaki sıralamak mümkündür.

- Kurul, bakanlıklar arası bir kurul olarak kurulmuştur.
- Kurul üyeliği asli ve sürekli bir görev değildir. Kurul üyeliğine atananların asli görevleri devam etmekte, dolayısıyla Kurul üyeliği bir tür ikinci görev niteliğindedir. Diğer taraftan, Kurul üyeleri beş yıl süreyle atanmaktadır. Üyelerin görev süresi sonunda yeniden atanmaları da mümkün bulunmaktadır.
- Kurul üyeliğinde iç denetçi olabilmek için gerekli şartları taşımak gibi özel şartlar öngörülmemiştir. Üyelerin 67 nci maddede sayılan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevlerini yapabilecek niteliklere sahip olması yeterli görülmüştür.
- Kurul üyeleri Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır.
- Maliye Bakanı tarafından önerilecek üyelere birinin öğretim üyesi olma şartı bulunmaktadır.
- Kurul başkanı Maliye Bakanı tarafından önerilmektedir.
- Kurul, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet verecektir. Kanunun 66 ncı maddesinin verdiği yetkiye istinaden hazırlanan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre Kurul üyeliği, üyenin;
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinin A/5 bendinde sayılan suçlardan dolayı kesinleşmiş ceza mahkumiyetinin bulunması,
- Görevini devamlı yapmasına engel olabilecek bir hastalık veya sakatlığın sağlık kurulu raporuyla tespit edilmesi,
- Kurul üyeliğinden çekilmesi,

hallerinde kendiliğinden sona erecektir.

Kurul üyeleri, görevinde bağımsız olup, hiçbir makam, merci ve kişiden Kurul kararlarını etkileyecek emir veya talimat alamazlar.

b. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Fonksiyonlar ve Görevleri

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetim alanına ilişkin merkezi uyumlaştırma birimi fonksiyonunu yerine getirecektir.

Kurulun görevleri Kanununun 67 nci maddesinde sayılmıştır. Buna göre, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.

b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.

d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.

e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.

f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.

g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.

h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.

ı) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

i) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

j) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

k) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

Buna göre, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi aşağıda belirtilen fonksiyonlar çerçevesinde yürütmektedir.

Düzenleme Yapmak; İç Denetim Koordinasyon Kurulu, düzenleme yapma fonksiyonu kapsamında; iç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartları ile mesleki ahlak kurallarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak, uluslararası uygulamalarla uyumlu risk odaklı denetim tekniklerini geliştirmek, iç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek görevlerini yürütür.

İç Denetim Sistemini İzleme; Kurul, izleme fonksiyonu kapsamında, iç denetime ilişkin düzenlemelerin iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek, iç denetim faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu takip etmek, kalite güvence programları kapsamında iç denetim sistemini ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek görevlerini yürütür.

İç denetim raporları ve bunlar üzerine yapılan işlemler üst yönetici tarafından Kurula gönderilir. Kurul, iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide eder ve yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunar ayrıca rapor kamuoyuna açıklanır.

Yönlendirme, Koordinasyon ve Eğitim; Kurul, yönlendirme, koordinasyon ve eğitim fonksiyonu kapsamında, iç denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak, yolsuzlukların önlenmesi ve risk içeren alanlarda özel denetim yaptırılması için idarelere önerilerde bulunmak, iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak, iç denetçilerin eğitim ve sertifika işlemlerini yürütmek, kamuda iç denetim birim başkanlıklarının kurulması için görüş bildirmek görevlerini yerine getirir.

İşbirliği; İç Denetim Koordinasyon Kurulu idarelerin denetim birimleri ile yukarıda sayılan fonksiyonları kapsamın işbirliği yapar.

B. İÇ DENETİMİN AKTÖRLERİ

İç denetim faaliyetinde rol ve sorumluluğu olanların iç denetim sisteminin işleyişi açısından iç denetçilerle başlıca aktörleri arasındaki ilişkiler açıklanmıştır. Bu açıklamalar yapılırken iç denetçilerle ilişkisi olanların sadece bu ilişkilerine yer verilmiştir.

1. Bakan

5018 sayılı Kanununun 65 inci maddesinde, iç denetçilerin, bakanlıklar ve bağlı idarelerde üst yöneticinin teklifi üzerine bakan tarafından sertifikalı adaylar arasından atanacağı ve aynı usulle görevden alınabileceği hükme bağlanmıştır.

2. Üst Yönetici

5018 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde üst yöneticilerin sorumluluklarına yer verilmiş ve üst yöneticilerin bu sorumluluklarının gereğini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır.

5018 sayılı Kanunun 65 inci maddesinde, iç denetçilerin, bakanlık ve bağlı idareler dışında kalan idarelerde, üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanacağı ve aynı usulle görevden alınabileceği belirtilmiştir.

Kanunun 64 üncü maddesinde, kamu idarelerinin yıllık iç denetim programının üst yöneticinin önerileri dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanacağı ve üst yönetici tarafından onaylanacağı, iç denetçilerin raporlarını doğrudan idarenin üst yöneticisine sunacakları hükme bağlanmıştır.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12 nci maddesinde üst yöneticilerin iç denetim alanındaki sorumlulukları belirtilmiştir. Buna göre üst yönetici;

- İç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alır.
- İç denetçilere, idarenin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin belirlenmesi çalışmalarında gerekli imkanı sağlar.
- İç denetim kapsamına giren konularda, iç denetçilere gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması amacıyla, birimler arasında etkili iletişim kurulmasını sağlar.
- İç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları değerlendirir ve gerekli önlemleri alır.
- İç kontrol sürecinden elde ettiği bilgilerle, iç denetimden elde edilen bilgileri karşılaştırır ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımına ilişkin tedbirleri gerektiğinde iç denetçilerle görüşerek belirler.
- İç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri alır.
- İç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsızlık veya tarafsızlığının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirleri alır.
- İç denetim faaliyetinin kalitesini gözetir ve bu amaçla kalite kontrol ve gelişim programı oluşturur, iç denetçilerin görevlerindeki performanslarını takip eder.
- İç denetim kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasını sağlar.

- Birimin bütçesine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi ve personelinin ihtiyacı olan mesleki araç, gereç ve malzemenin temin edilmesine ilişkin tedbirleri alır.

3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç denetim sistemlerinin düzenlenmesi, izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve koordine edilmesi görevleri, idari anlamda Maliye Bakanlığına bağlı, fonksiyonel olarak bağımsız ve tarafsız bir organ olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirilir.

İç denetçiler, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yapılan düzenlemelere göre iç denetim faaliyetini yürüteceklerdir.

İç denetçi adayları, Kurulun koordinasyonunda, Maliye Bakanlığı tarafından eğitime tabi tutulacak ve bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilecektir.

İç denetçilerin eğitim programını düzenlemek, iç denetçilerle üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak, iç denetim birimlerini kalite güvence programı kapsamında değerlendirmek hususları Kurulun görevleri arasında sayılmıştır.

4. Mali Hizmetler Birimi

İç denetçi, raporunu, idarenin görüş ve cevaplarıyla birlikte üst yöneticiye sunar. Raporlar, üst yönetici tarafından değerlendirildikten sonra, gereği için ilgili birimler ve mali hizmetler birimine gönderilir.

C. İÇ DENETİMİN İŞLEYİŞİ

1. İç Denetimin Temel Nitelikleri

İç denetimin temel nitelikleri; kuruma değer katma, fonksiyonel bağımsızlık, güvence sağlama, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı sağlama, danışmanlık ve standartlara göre yürütülme olarak sıralanabilir. Aşağıda kısaca bu kavramlar üzerinde durulmuştur.

a. Kuruma Değer Katmak

İç denetim faaliyeti, sadece denetim yapmak için değil kurum faaliyetlerine ilave bir değer katmak amacıyla yapılmalıdır. Bu anlamda idare faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, kurum varlıklarının korunması, risklere karşı önleyici tedbirlerin alınmasıyla idareye katkı sağlanması gerekir.

Değer, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını, hedeflerini gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkanları belirleyerek ve riske maruz kalmasını azaltarak sağlar.⁶³

İç denetim tamamen kurumun kontrol süreçlerini, risk kontrol süreçlerini değerlendirip, bu süreçlerin etkin ve yeterli olup olmadığını ve süreçler yetersizse nasıl geliştireceğini değerlendirir. Kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur. Faaliyet sürecinde ortaya çıkabilecek riskleri tespit eder ve bunlara karşı kurum tarafından getirilen önlemlerin yeterli olup olmadığını değerlendirir. Kurumun iş süreçlerinin gelişmesine yönelik danışmanlık yapar. Kurum iç kontrollerinin, yönetim süreçlerinin etkin çalıştığına dair objektif ve nesnel güvence vererek kuruma değer katar.

Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmanın öngörüldüğü yeni tanımı ile iç denetim, birey ve hata odaklı klasik yaklaşımın terk edildiği, süreç odaklı yeni yaklaşımı ile pro aktif işlev üstlenmiştir. Bu yeni işlevin anahtar ifadesi “değer yaratmak” tır.⁶⁴

b. Nesnel Güvence Sağlamak

İç denetimin nesnel güvence sağlama unsuru, kurum içerisinde etkin, ekonomik, verimli bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına, kurumun risk yönetimi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine, istenilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına, varlıkların korunup korunmadığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli ve hukuka uygun olup olmadığına dair süreçlerin taraflarına, kurum içine ve dışına makul güvence vermesidir. İç kontrolden ve iç denetçiden mutlak güvence beklenemez. Kontrolün kişiler tarafından uygulanması nedeniyle eksiklik, hata ve yanlış anlaşılma ile yorum farkı olması her zaman mümkündür.

Güvence hizmetleri; kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Kurumun mali ve mali olmayan süreçlerine, performans süreçlerine, mevzuat ve diğer düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine yönelik görevler bu kapsamda değerlendirilebilir.⁶⁵

⁶³ Kırmızı Kitap, s.35

⁶⁴ Ali Kamil UZUN, “Değer Yaratıcı Denetim”, TİDE İç Denetim Dergisi Bahar, 2006 sayı:14

⁶⁵ Şener GÖNÜLAÇAR, (2007) “İç Denetimden Hedefler ve Beklentiler I” Mali Hukuk Dergisi, sayı: 130, s.17

c. Danışmanlık Faaliyeti

İç denetçiler danışmanlık görevini yerine getirirken uluslararası standartlarda belirlenen yol gösterici ilkeleri göz önüne almalıdır.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün terimler sözlüğünde danışmanlık hizmetleri şöyle tanımlanmaktadır. “Herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.”

Ancak danışmanlık faaliyeti iç denetçinin güvence faaliyetlerinde objektifliğini bozmamalıdır. İç denetçiler iki şekilde danışmanlık hizmeti verebilirler. Bunlardan biri program içi diğeri ise program dışı danışmanlık faaliyetidir. Program içi danışmanlık faaliyeti planlanmış ve bir programla anlaşmaya varılmış faaliyetlerdir. Program dışı danışmanlık faaliyeti ise idarenin üst yöneticileri tarafından yapılan ve kurumun organizasyonunu ilgilendiren daimi toplantılarına katılmak, belli bir proje ve amaca yönelik programlara katılmak, rutin faaliyetler ile olağan bilgi alışverişinde bulunmak, sonradan fiilen ortaya çıkan durumlarda bilgi vermektir. Program içi ve dışı danışmanlık faaliyetleri ve danışmanlığın nasıl yapılacağı iç denetim birim yönergelerinde açıkça belirtilmelidir. İç denetçiler program içi danışmanlık görevini yerine getirirken azami mesleki özen ve ihtimamı göstermesi gerekir. İç denetçiler resmi danışmanlık görevleri sırasında uygulanan risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin verimliliğini izlemeli ve kontrol zayıflıklarını yönetime raporlamalıdır. İç denetçiler danışmanlık hizmeti verdiği alanlarda tamamen objektif olmalı hatta danışmanlık verdiği alanlarda güvence verilmesi gerekirse objektifliğin bozulmaması için bu hizmetlerin başka iç denetçiler tarafından karşılanması ayrıca bağımsız kontrol ve güvenlik kanalları kurulmalıdır.

İç denetçi danışmanlık verdiği bir konu ile ilgili önerilerinin idare tarafından yerine getirilmesi ihtiyari olduğu için bu durum iç denetçinin icrai görev üstlendiği anlamına gelmez.

d. Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim, kuruma değer katmak, bağımsız ve nesnel güvence vermek ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler faaliyetlerini serbest ve objektif yaptığında bağımsızlık sağlanır. Kurum içinde statüleri organik ve fonksiyonel olarak bağımsız olduklarında tarafsız ve bağımsız olarak hüküm verebilmeleri mümkün olur.

İç denetim elemanları çalışmalarını özgürce ve tarafsız bir biçimde yürütebildikleri takdirde bağımsız olurlar. Bağımsızlık, iç denetim elemanlarına denetimlerini düzgün bir biçimde yürütülebilmeleri için elzem olan yansız ve önyargısız görüşler sunma olanağı sağlar. Bu, organizasyonel statü ve tarafsızlık aracılığıyla başarılır. İç denetim biriminin organizasyonel statüsü birimin denetim sorumluluklarını yerine getirebilmesine olanak verebilecek nitelikte olmalıdır. İç denetim elemanları incelemelerini yürütürken tarafsız olmalıdırlar. Tarafsızlık iç denetim elemanlarının incelemelerini yürütürken sürdürmeleri gereken bağımsız zihinsel bir tutumdur. İç denetim elemanları denetim meselelerine ilişkin kararlarını diğer meselelere ilişkin olanlardan daha az önemde görmemelidirler.⁶⁶

Bağımsızlık, objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektifliğe yönelik tehditlere karşı, hem kişisel olarak iç denetçi, hem de kurum seviyesinde mücadele edilmelidir. Objektiflik, iç denetçilerin görevlerini, denetim sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarda herhangi bir telkin altında bulunmamaları gerekir.⁶⁷

Bağımsızlık iç denetçilerin doğrudan üst yöneticiye bağlı olması ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması ve fonksiyonel olarak risk bazlı denetim yaparken hiçbir etki altında kalmadan üst yönetici aksini düşünüyor olsa bile kendi mesleki yetkinliğini kullanarak bağımsız davranmasıdır. İç denetçi hem organik olarak hem de fonksiyonel olarak bağımsız olmalıdır. İç denetçiye tarafsızlığını etkileyecek herhangi bir telkinde bulunulmamalıdır.⁶⁸ Uluslararası iç denetim standartlarına göre; iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmalıdırlar. İç denetçilerin daha önce sorumlusu olduğu faaliyetlere ilişkin en az bir yıl süre geçmeden değerlendirme yapmaması tarafsızlığının bir gereğidir. İç denetçiler, çalışmalarını serbest ve tarafsız bir şekilde yapabildiklerinde bağımsız sayılırlar. İç denetçiler her türlü bilgi ve belgeye erişebilmeli, inceleyebilmeli ve her seviyede çalışan ile görüşebilmelidir. İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması ve bu kademe tarafından desteklenmesi

⁶⁶ Baran ÖZEREN, “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendirilen İlkeler”, Sayıştay Başkanlığı, Araştırma, İnceleme, çeviri Dizisi 3, 2009, s.5-8

<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh226.pdf>

⁶⁷ Şener GÖNÜLAÇAR,(2007) “İç Denetimden Hedefler ve Beklentiler I” Mali Hukuk Dergisi, sayı: 130, s.17

⁶⁸, Hüseyin GÖSTERİCİ, “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı ve Foksiyonel Bağımsızlık” Vergi Dünyası Dergisi, sayı:275, 2006, s.175,

http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/idfb_hgosterici.pdf

gerekir.⁶⁹

Uluslararası iç denetim standartlarına göre, bağımsız ve objektifliğinin sağlanması için aşağıdaki hususlara uyulmalıdır.

- İç denetim yöneticisi kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayacak bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir.
- İç denetçilerin denetlenenlerin iş birliğini sağlayabilmek ve işlerini her türlü müdahaleden uzak bir şekilde yapabilmek için üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından desteklenmesi gerekir. İşlevsel olarak yönetim kurulu ve denetim kuruluna, organik olarak kurumun başkanına bağlı olması gerekir.
- İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetim işlevlerinin yapılması ve sonuçlarının raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır.
- İç denetçiler tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.
- Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmalıdır.
- İç denetçiler daha önceden kendilerinin sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmalıdır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde kendisinin sorumlu olduğu bir faaliyet konusunda güvence hizmeti vermesi objektifliği bozacağı varsayılır .

İç denetimin bağımsızlığı mevzuatta tanımlanmalıdır. İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı; denetimin planlanması, denetim evreninin oluşturulması, sahada denetimin yapılması, denetim konusu ile ilgili bilgi ve belgelere ulaşması, denetimin raporlanması gibi denetimin tüm evrelerini kapsamalıdır.

e. Standartlara Uygunluk

Dünyada yaşanan gelişmeler çerçevesinde iç denetim önem kazanmış, dinamik bir yaklaşım haline gelmiş, iç denetimden beklentiler artmış ve sürekli genişleyen rolleri ile giderek daha dinamik bir süreç niteliği kazanan iç denetimin gerektirdiği mesleki standartlar

⁶⁹ Ali Kamil UZUN, “İç Denetim Nedir”,
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnya.pdf>

ve yetkinlikler ön plana çıkmaya başlamıştır. Günümüzde iç denetçilerin küreselleşen dünyada değişen ihtiyaçlara cevap verebilmeleri, artan görev ve sorumlulukların gereğini yerine getirebilmeleri, ancak belirli mesleki standartlara ve yetkinliklere sahip olmaları ile mümkün olacaktır. Bu nedendir ki, mesleki standart, yetkinlik ve donanımlarını geliştirmek ve mesleğin ehliyetli kişiler tarafından ortak genel kabul görmüş standartlara bağlı olarak icra edilmesini güvence altına almak amacıyla, dünyadaki yetkin meslek kuruluşları tarafından mesleki uygulama çerçevesi kapsamında uluslararası standartlar geliştirilmiştir.⁷⁰

İç denetim sisteminin düzenlendiği 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63 üncü maddesinde iç denetimin tanımı yapılmış ve sonunda iç denetim; kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir, denilmek suretiyle iç denetimin nasıl yapılacağı düzenlenmiştir. İç denetçinin görevlerinin düzenlendiği 64 üncü maddesinde ise iç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir, denilmiştir. 5018 sayılı Kanundan sonra iç denetimin uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun olarak yapılacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 67 nci maddesi İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevlerini düzenlenmiştir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek, uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmesi gerekmektedir. Buna dayanarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu kamu iç denetim standartlarını düzenlemiştir. Kamu iç denetim standartlarının belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır.

Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin kuruma yapacağı katma değeri artırılmasını amaçlar. İç denetimin kalitesinin kurum içinde ve dışında kabul görebilmesi için standartlar ve meslek ahlak kurallarının iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve denetim faaliyetlerinin icrasında bu standart ve kurallara bağlı kalınması büyük önem taşır.

⁷⁰ Hasan ABDİOĞLU, “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere, İrlanda Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik tanımlamaları”
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der68m5.pdf>,

İç denetim birim yöneticileri ve iç denetçilerin bu standart ve kurallara uymaları zorunludur. Standartlarda öngörülmeven durumlarda ise Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün belirlemiş olduğu Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nın uygulama önerilerine uyulur.

İç denetim birimleri kuruluşların ayrılmaz bir parçası olup yönetim kurullarının ve üst yönetimin belirlediği politikalara göre faaliyet gösterirler. Ancak iç denetçiler işe başlarken üst yönetici ile iç denetçiler arasında iç denetim birim yönergeleri ve tüzükleri imzalanır. Buradaki amaç iç denetimin bağımsızlığını sağlamaktır. Üst yönetim tarafından kabul edilen ve/veya yönetim kurulları tarafından onaylanan iç denetim birimlerinin amaç, yetki ve sorumluluk yönergesi veya tüzüğü “Uluslararası İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları”yla uyum içinde olmalıdır. Tüzük iç denetim biriminin amaçlarını, görev, yetki ve sorumlulukları ile üst yönetimin iç denetime ilişkin görev ve sorumluluklarını net biçimde ortaya koymalı ayrıca, danışmanlık hizmetinin kapsamı ve şeklini açıkça belirtmelidir.

Denetimin türü, uygulandığı ülke veya ülkedeki sektör ne olursa olsun denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, denetim faaliyeti kalitesi ve denetim sonunda sunacağı rapor bakımından uyması gereken kurallar vardır. Bu kurallar, genel olarak ortak olup, denetim standartları olarak ifade edilmektedir. Denetim standartları, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde önce meslek kuruluşlarınca konulup geliştirilmiştir. Daha sonra kamu ve özel sektörde faaliyette bulunan kurumlar ve organizasyonlar bu standartları kendi alanlarına uyarlamışlardır.

Bununla birlikte, bu standartların ifade ettiği kavramlara uygunluk, iç denetim elemanlarının sorumluluklarının karşılanabilmesinden daha önce gelir. Bu standartlarda kullanılan “Bağımsızlık” kavramının açıklanması gerekir. İç denetim elemanları denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmalıdırlar. Böyle bir bağımsızlık iç denetim elemanlarına çalışmalarını objektif bir biçimde yürütme olanağı sağlar. Bağımsızlık olmadan, iç denetimden beklenen sonuçlar gerçekleşmez.

Uluslararası iç denetim standartları etik kurallar, nitelik standartları, performans ve çalışma standartlarından oluşmaktadır. Standartların geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması devamlı bir süreçtir.

Türkiye’de Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak iki başlık altında “Nitelik ve Çalışma standartları” belirlenmiştir. Türkiye’de iç denetim birim yöneticileri ve iç denetçilerin bu standart ve kurallara uymaları zorunludur. Standartlarda öngörülmeven durumlarda ise Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) belirlemiş olduğu “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nın uygulama önerilerine uyulur.

2. İç Denetim Uygulamaları

İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur. İç denetim programı hazırlanıp onaylandıktan sonra iç denetim birimince iç denetçiler ile denetim yapılacak birime bildirim yazısı gönderilir. Bu aşamadan sonra iç denetim faaliyetleri üzerinde; uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, bilgi teknolojisi denetimi ve sistemi şeklinde gerçekleştirilir. Belirtilen denetim türleri ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

a. Uygunluk Denetimi

Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil çoğunlukla sınırlı sayıda ilgili veya yetkili kişi veya kuruluşlara raporlanır.

Kamuda uygunluk denetimi; idarenin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi idarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatlara uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

b. Mali Denetim

Mali tabloların denetimi olarak adlandırılan mali denetim, işletme faaliyet sonuçlarını ortaya koyan bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu gibi tabloların koyulan ilkeler doğrultusunda düzenlenip düzenlenmediğini, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış benzeri bir takım standartlara uyup uyulmadığının denetlenmesidir. Mali tabloların denetimi yöneticisinden, yatırımcısına, kredi vereninden kredi alanına kadar birçok kesimi ilgilendiren bir denetim türüdür. Mali tablolar, mali denetimde odak noktadır. Mali tabloların hazırlanması ile ilgili sistemin, hesaplar ve mizan arasındaki ilişkinin kavranması gereklidir.

Kamu idarelerinde uygulanacak iç denetim uygulamalarından birisi olan mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun ve mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Mali denetim kapsamında elde

edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir.

Mali denetim, denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır. İç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir.

c. Performans Denetimi

Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. Performans denetimi mahiyeti, kapsamı ve niteliği itibari ile düzenlilik denetimlerinden farklı olarak başlıca denetim araçlarının, tekniklerinin de kullanılmasını gerektiren geniş kapsamlı bir denetim uygulamasıdır. Bu nedenle, denetim uygulamalarında bir çok farklı disiplinlerden ve araçlardan yararlanılması zorunlu olmaktadır.⁷¹

Etkinlik; bir faaliyetin gerçek ve beklenen etkisi arasındaki ilişki ile stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme derecesini gösterir. Etkinlik bir idarenin amaçlarına ne ölçüde ulaştığı ve başarısının derecesi anlamına gelir.

Verimlilik; mal ve hizmet olarak elde edilen çıktılar ile bunları üretmek için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ifade eder ve kaliteden ödün vermeden en az girdi ile en çok çıktı elde etmeyi amaçlar.

Ekonomiklik; en uygun kaliteyi elde etmek için kaynak kullanmayı gerektiren faaliyetlerin maliyetinin en düşük seviyesine indirilmesidir.

Performans denetimleri aracılığıyla iç denetçi, kurumların paydaşlarına hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine, üretilen ürünlerin ve verilen hizmetin kalitesinin arttırılmasına, planlama ve kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesine, kurumların amaçlarına ulaşmasında ve kaynak kullanımında etkililik verimlilik ve ekonomikliğin sağlanmasına yardımcı olur.

Performans ölçüm kıstasları yönetimin ve denetçilerin fiili performansı ölçülebildiği ve değerlendirilebildiği referans noktalarıdır.

⁷¹ Ekrem CANDAN, "Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı yayını, yayın no:2007/374, Ankara, 2007, s.99

Bunlar sırasıyla; Girdi kıstasları (kullanılan kaynaklar), çıktı kıstasları (tamamlanan faaliyetler), sonuç kıstasları, (ulaşılan sonuçlar) verimlilik göstergeleri, (Kaynakların ne kadar iyi kullanıldığı), kalite göstergeleri (hizmet kalitesi) olarak sayılabilir.

d. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Bilgi teknolojisi; bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, elektronik bilgi ağları aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kullanıcıların hizmetine sunulmasında ve yönetilmesinde yararlanılan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bir bütündür.

Bilgi teknolojisi denetimi; kurumun amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.

Bilgi teknolojileri kontrollerini değerlendirmek, kesintisiz bir süreçtir. Teknoloji gelişmeye devam ettikçe iş süreçleri de sürekli olarak değişmektedir. Yeni zayıf noktalar ortaya çıktıkça tehditler de ortaya çıkmaktadır. Denetçiler, iş hedeflerini destekleyen bilgi teknolojileri kontrol konularının gündemin üst sıralarına yakın olduğu bir yaklaşım geliştirdiğinde denetim yöntemleri de gelişmektedir. Yönetim, bilgi teknolojileri kontrol ölçütlerini ve raporlamasını yönetir. Denetçiler, bunların geçerliliğini onaylar ve bunların değeri konusunda görüş bildirirler. Denetçi, ölçütlerin geçerliliği, etkinliği ve raporlama güvenceleri konusunda her düzeyde yönetimle ve denetim komitesiyle irtibat içinde olmalıdır. Bilgi teknolojisi denetimi, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Ayrıca bilgi ve bilgi teknolojilerinin gizliliği, güvenilirliği ve mevcudiyetini garanti altına almak için bilgi teknolojileri sistemlerinin güvenliğinin korunmasında yeterlilik ve etkinliği inceler. Bir diğer ifadeyle bilgi işlem denetimi, bilgi işlem sistemlerinden kaynaklanan riskleri yönetmektir.⁷²

e. Sistem Denetimi

Sistem, bütünlüğü sağlamak veya başarmak amacıyla bir araya getirilen etkileşimli çalışan parçaların bütününe verilen addır.

Sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını

⁷² Canan Güven OKAN, "Geleceği Şekillendirmek" X. Türkiye İç Denetim Kongresi, İç Denetim Dergisi, sayı:17, 2007, s.61

sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.⁷³

Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç denetim kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir. Bir başka deyişle sistem denetimi iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işleyip işlemediğinin ayrıntılı değerlendirilmesidir.⁷⁴

III. TÜRKİYE'DE KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI

Türk Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi” esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Bu nedenle burada tekrar ayrıca standartlara yer verilmemiştir. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirler.

Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı Kanunun 67 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kurul) tarafından belirlenmiştir.⁷⁵ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca da, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur.

Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenler. Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlar.

İç denetimin kalitesinin kamu idaresi içinde ve dışında kabul görebilmesi için standartlar ve meslek ahlak kurallarının iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve denetim

⁷³ İDKK, “Bilgi Teknolojileri Rehberi”, http://www.idkk.gov.tr/web/guest/bt_denetim_rehberi_iiia, 20.11.2009

⁷⁴ Mehmet AKSOY, a.g.e, s.86

⁷⁵ Maliye Bakanlığı, İDKK Yayın No:2, “Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları”,

http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari,

http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetci_meslek_ahlak 14.02.2010

faaliyetlerinin icrasında bu standart ve kurallara bağlı kalınması büyük önem taşır.

İç denetim birim yöneticileri ve iç denetçilerin bu standart ve kurallara uymaları zorunludur. Kamu iç denetim standartlarında öngörölmeven durumlarda ise IIA'in belirlemiş olduğu "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları"nın uygulama önerilerine uyulur.

Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşur. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. Meslek ahlak kuralları da meslek etiği ve meslek ahlakını oluşturmak için yine uluslararası düzenlemelere paralel olarak belirlenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

I. AVRUPA BİRLİĞİ BELGELERİNDE İÇ DENETİMLE İLGİLİ
DEĞERLENDİRMELER

A. TÜRKİYE-AB İLİŞKİLERİNİN TEMEL BELGELERİNDE İÇ DENETİM

2004 ve 2005 Yılları Avrupa Birliği Komisyonu İlerleme Raporları; 2004 Avrupa Birliği Türkiye İlerleme Raporunda 2003 Aralık ayında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu kabul edilerek Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarının korunması yolunda ilerleme kaydedildiği, iç denetim, mali yönetim ve kontrol rehberleri gibi meselelerle ilgili uygulama mevzuatı ile bir iç denetim tüzüğüne ve etik kurallarının da geliştirilmesine ihtiyaç olduğu; 2005 ilerleme raporunda ise, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu müktesebatın ilkelerini takip ettiği ancak, Kanun tam olarak yürürlükte olmadığı için halihazırdaki sistem ne Kanun ne de müktesebatla uyum içinde olmadığı şeklinde tespit ve önerilerde bulunmuştur.

2006 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesinde; mali kontrol başlığı altında, iç denetim sistemini düzenlendiği Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun vaktinde uygulanmasının sağlanması, Avrupa Komisyonu Yolsuzlukla Mücadele Birimi (OLAF) ile iş birliği amacıyla gerekli idari yapıların kurulması istenmiştir.

2007 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesinde; güncellenmiş bir Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesinin (PIFC) ve bundan hasıl olan Kamu İç Mali Kontrol mevzuatının kabul edilmesi, birliğin mali çıkarlarının korunması için bağımsız olarak çalışacak bir yolsuzlukla mücadele koordinasyon yapısının oluşturulması öngörülmüştür.

2006 ve 2007 Yılları Avrupa Birliği Komisyonu İlerleme Raporları; 2006 yılı İlerleme Raporunda, kamu iç mali kontrol alanında bazı ilerlemeler kaydedildiği, olumlu ve olumsuz yönleri ile birlikte iç kontrol ve iç denetim terminolojisi uluslararası standartlara uygun olduğunu belirtmiştir. Ancak iç denetimin halen işlevsel hale getirilmediği tespitini yapmıştır. 2004 yılında kurulan İç Denetim Eşgüdüm Kurulu faaliyete geçmiştir. Ancak, söz konusu Kurulun bir danışma organı addedilmesi ve mevcut uyumlaştırma ve eşgüdüm görevlerinin, kurulun bu çerçevedeki sorumluklarının yeterli bir şekilde yerine getirilmesinin

sağlanmasını teminen daimi nitelikli merkezi bir uyum birimine aktarılması gerekmektedir.

Dış denetim konusunda ise son İlerleme Raporu'ndan bu yana hiçbir ilerleme kaydedilmemiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası dış denetim yetkisini kapsam ve tür olarak Sayıştay'a bırakmıştır. Bu ihtiyaçları karşılamak ve AB müktesebatına uyum sağlayabilmek için Türkiye'nin halen Meclis'in gündeminde bulunan INTOSAI standartlarına uygun olarak hazırlanmış Sayıştay yarasını kabul etmeye ihtiyacı vardır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasasının tam anlamıyla işlevsel hale getirmesi için çabaların artırması gerekmektedir. 2007 yılı ilerleme raporunda ise güncelleştirilmiş Kamu İç Mali Kontrol Politika Belgesinin kabul edilmesi gerektiğini öngörmüştür.

2008 Yılı Avrupa Birliği Komisyonu İlerleme Raporu; 2008 Yılı İlerleme Raporunda, kamu iç mali kontrolü (KİMK) alanında ilerleme kaydedilmiştir değerlendirilmesi yapılmıştır. Maliye Bakanlığı İç Denetim Eşgüdüm Kurulu, 2008-2010 dönemi Türk kamu iç denetim stratejisini 2007 Kasım ayında onayladığı ve iç denetim standart, rehber, yönergelere ilişkin ikincil ve üçüncül mevzuatın bir kısmının hazırlandığı tespit edilmiştir. 500'ün üzerinde iç denetçinin Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol (KMYK) Kanunu'na göre eğitilerek sertifika aldığını belirtmiştir.

Sonuç olarak, "KMYK Kanunu'nun tümüyle yürürlüğe girmesi neticesinde, KİMK stratejisi, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin açıkça belirlenmesi için kamu sektöründe kapsamlı kontrol ortamının tanımı, ulusal bütçe ile AB mali yardımının iç denetimlerinin uyumlaştırılması gereği, ön mali kontrolün kesin tanımı, iç denetim ve adem-i merkezîyetçi iç denetim birimleri için operasyonel bir merkezi uyumlaştırma birimi (MUB) kurulması ve Mali Yönetim ve Kontrol (MYK) ilişkileri için strateji geliştirecek birimleri olan bir MUB kurulması konuları dahil olmak üzere, iç denetim ile teftiş kurullarının rol ve sorumluluklarının ayırımına odaklanmalıdır. Modern kamu iç denetiminin en uygun ve siyasi olmayan koşullarda gelişimi için, MUB 'nin yeri konusunda mümkün olan en kısa sürede karar verilmesi gerekmektedir.

İç denetçilerin atanması ve kamu iç denetim standartlarının yayımlanmasının ardından, iç denetim bazı hükümet kuruluşlarında operasyonel hale gelmiştir. Strateji geliştirecek birimlerin tesisi ve bunlar için eleman alımı süreci halen devam etmektedir. İç Denetim Eşgüdüm Kurulu, iç denetime ilişkin anahtar belgeler yayımlamıştır. İç denetim için daimi bir merkezi uyumlaştırma birimi kurulmalıdır.

Bu alandaki hazırlıklarda oldukça ilerleme kaydedilmiştir. Dış denetim konusunda sınırlı bir ilerleme kaydedilmiştir. Sayıştay Genel Kurulu'nun 2008 Temmuz ayında aldığı,

Sayıştay'a Savunma Sanayi Destek Fonu'nun gizli olanlar dışındaki tüm harcamalarını denetleme yetkisi veren karar önemli bir adım olmuştur. Gözden geçirilmiş Sayıştay Kanunu, hükümetin öncelik listesinde yer almasına rağmen, henüz yürürlüğe girmemiştir" şeklinde önemli tespitler yapılmış ve aksaklıklar değerlendirilerek önerilerde bulunulmuştur.

2008 Yılı Ulusal Programı; 2008 Ulusal Programında, 2003 yılında belirlenen hedeflere ulaşıldığı, 2003 yılında meclisten geçen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile 1927 yılından buyana uygulanan ve mali anayasa niteliğinde olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve bu kanuna atıfta bulunan diğer kanunların ilgili maddelerinin uygulamadan kaldırıldığı belirtilmiştir. Bu kanun ile yönetim ve denetimde radikal değişiklikler yapılmış, mali yönetim, muhasebe, bütçeleme, denetim yeniden yapılanmıştır. Bu Kanun ile Türk idari yapısına şeffaflık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik yönetim sorumluluğu ilkeleri kanuna girmiştir. Denetim sistemi uluslararası standartlara uygun yeniden yapılandırılmıştır. Denetim sistemi, iç ve dış denetim olarak dizayn edilmiştir. İç denetim, aynı standartlarda, aynı hedefte, aynı unvanda, aynı özlük haklarına sahip bir yapıya getirilmiştir. İç denetime rehberlik edecek İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. Denetim sistemi tek ünvan olan iç denetçiye buluşturarak ve tüm kurumlarda aynı standartlarda çalışan bir denetim sistemi getirerek ulaşılmak istenen hedef mevzuat düzeyinde sağlanmıştır.

2008 Ulusal Programında getirilen iç denetim sistemini koordine etmek ve geliştirmek için kurulan merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun daha etkin ve işlevsel hale getirmek için yeniden yapılandırılarak güçlendirilmesi hedeflenmiştir.

2009 yılı Ulusal Programında Kamu kesiminde mali sorumluluk bilincinin geliştirilmesi amacıyla mali yönetim, iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine yönelik teknik ve idari kapasite güçlendirileceği belirtilmiştir.

2009 Yılı Avrupa Birliği Komisyonu İlerleme Raporu; müktesebata uyumun ileri düzeyde olduğu Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK) alanında sınırlı ilerleme kaydedilmiştir. Mevcut birincil ve uygulama mevzuatı 2008 yılında tadil edilmiş olup, KİMK'in uygulanması için gerekli temel koşulları karşılamaktadır. 2009 yılı içerisinde bir dizi uygulayıcı mevzuat kabul edilmiştir. Maliye Bakanlığı, 209 idari birimde her biri eğitimden geçirilmiş ve sertifika almış 803 iç denetçi kaydettirmiştir. Bütçe harcama birimlerinde daha fazla mali görevli istihdam edilmiş olup, halihazırda merkezi hükümet idaresinde 461 uzman mali görevli bulunmaktadır. Ancak, 2002 KİMK politika belgesinin ve ilgili eylem planının, özellikle iç denetim ve teftişe dair roller ile İç Denetim Eşgüdüm Kurulu ve iç denetimler için

Merkezi Uyumlaştırma Biriminin (MUB) rollerine ilişkin olarak güncelleştirilmesi gerekmektedir. Kamu iç denetim mesleğinin optimum gelişimini sağlamak için MUB'un yeri konusunda bir karar verilmesi, Maliye Bakanlığı'nın reform sürecindeki izleme rolünün güçlendirilmesi gerekmektedir.

Dış denetimle ilgili hiçbir ilerleme olmamıştır. Türk Sayıştay'ının görev alanını genişleten ve ilgili uluslararası standartlarla uyumlaştıran Dış Denetim Kanunu 2005 yılında parlamentoya sevk edilmiştir. Kanun henüz kabul edilmemiştir.

2001 yılından bugüne gerek Avrupa Birliği Katılım Ortaklıkları Raporları gerekse İlerleme Raporları Türkiye'deki denetim alanının eksiklik ve etkinsizliğinin sebeplerinde Türkiye'de DPT, TODAİE veya başka kamu kurumları tarafından aynı alanda yapılan araştırmalara aynı tespitlerde bulunmuştur. Yapılan önerilerde gerek Türkiye'deki çalışmalar gerekse Türkiye dışında uluslararası kuruluşlarca yapılan çalışmalarda hemen hemen aynıdır. Bu çalışmaların tümü iç denetimde uluslararası standartlara uygun, sürekli bir şekilde süreç denetimini yapan, gelişmiş denetim tekniklerinden yararlanan, mesleki yetkinliğin ön planda olduğu ve tüm denetçiler arasında uyumu sağlayacak, rehberlik yapacak bir koordinasyon kurulunun olduğu, standart bir iç denetim sistemini önermişlerdir. Bu benzerlikler önemlidir ve getirilen iç denetim sisteminin etkin olacağına dair önemli bir göstergedir.

AB sürecinde iç denetim ve iç kontrolün görüşüldüğü 32 nci Fesil Mali Kontrol başlığı müzakerelere açılmıştır. Bu süreçte kurulan iç denetim sistemi eksiklikleri giderilerek daha etkin bir hale getirilecektir.⁷⁶

B. AVRUPA KOMİSYONU BOŞLUK ANALİZİ RAPORU

Bu raporda Avrupa Birliği gereksinimleri ve COSO iç kontrol standartları (Türk sistemi COSO ve INTOSAI standartları ile AB en iyi uygulamalarına dayanmaktadır.) ile kıyaslama rolüne gidilerek, Türkiye'deki sistemler, yapılar ve mevzuat boşluklarının analizi yapılmıştır.

⁷⁶Türkiye-AB İlişkilerinin Temel Belgeleri,
<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF200939029BD88404>

İç Denetim ile ilgili olarak;

“İç Denetimin İşlevi: İç denetçi alımında ve iç denetim birimlerinin kurulmasında büyük ilerleme kaydedilmiştir ancak daha gidilmesi gereken uzun bir yol bulunmaktadır (mevcut kadroların %60’ı doldurulmuştur) ve iç denetim raporlarının faaliyet raporlarında yer alan iç kontrol güvence beyanlarına gereken şekilde katkıda bulunmadığı gözlemlenmiştir.

Teftişin Rolü: Teftiş ve iç denetimin rolleri hala birbiri ile karıştırılmaktadır ve yönetim anlayışının her zaman açık olmadığı belirtilmiştir.

İç Denetimin Risk Yönetimindeki Rolü: Bazı idareler risklerin tespit edilmesinin iç denetçinin görevi olduğunu düşünmektedir. Aslında iç denetçinin rolü risk yönetimi sürecinin etkili olup olmadığı, risklerin gereken şekilde tespit edilip edilmediği ve gereken şekilde değerlendirilip değerlendirilmediği konularında tavsiyede bulunmaktadır. İç denetim MUB bu konuyu açıklığa kavuşturmalıdır.

İç Denetim Birim Başkanı: Her kamu idaresindeki iç denetim başkanının rol ve sorumlulukları ilgili mevzuatta tanımlanmalıdır. İç denetim MUB, kamu idarelerindeki iç denetim başkanından beklenen rol, sorumluluk ve yetkinliklerine ilişkin bir çalışma yapmalıdır. Bu önemli rolün tanımına kanunda yer verilmemiştir.

İDKK’nın Performansının Değerlendirilmesi: İDKK’nın performansının yıllık olarak değerlendirilmesi adına bir usul geliştirilmelidir. Bu değerlendirmelerde İDKK’ya olan sürekli ihtiyaç dikkate alınmalıdır. İç denetim MUB’un ileride daimi ve tamamlayıcı bir organ olacak şekilde yeniden yapılandırılması da gerekebilir.

Denetim Komitesi: Bu konu Türkiye’nin gelecekte değerlendirebileceği bir konudur. Özellikle, yıllık faaliyet raporu hazırlamak zorunda olan kamu idarelerinde yer alacak bir Denetim Komitesi, iç kontrolün etkililiğine dair iç denetim tarafından verilen güvence konusunda yönetime tavsiyelerde bulunabilir, böylece iç kontrol güvence beyanı için de somut kanıt elde edilmiş olur.” şeklinde tespitlerde bulunulmuştur.

Bu raporda pek çok değerlendirmeye yer verilmiştir ancak bazılarının diğerlerinden daha önemli olduğu açıktır. İlgili eylem planında iç denetimle ilgili olarak aşağıdaki önceliklere yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁷⁷

- İç kontrolün, mali bir sistem yerine yönetim sistemi olarak yeniden ele alınması,

⁷⁷ “Avrupa Komisyonu, Boşluk Analizi Raporu” 23.Eylül.2009, www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/dg.ashx?DIL=1...14960...

- İç kontrolün geliştirilmesinde üst yöneticinin rolü ve üst düzey yönetim tarafından sahiplenilmesi,
- İç Denetim MUB'un Maliye Bakanlığı içerisindeki yeri,
- Risk yönetimine karşı sistematik bir yaklaşımın benimsenmesi,
- Daha fazla farkındalık eğitiminin yapılması,
- Değişim yönetimi,
- Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesine ilişkin usuller.

II. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İç denetim sistemimiz başlangıçta bir takım eksiklikler olsa dahi uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak oluşturularak yürürlüğe konulmuştur. İç denetim sisteminin değerlendirilmesi; iç denetimin temel aktörleri, iç denetçilerin çalışma ve mesleki gelişmelerine ilişkin düzenlemeler, iç denetçiler ile diğer denetim elemanlarının yetki ve sayısal durumları, 5227 sayılı Kamu Yönetimi Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısının değerlendirilmelerden oluşmaktadır.

A. İÇ DENETİMİN TEMEL AKTÖRLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İç denetim sisteminde iç denetçiler, kurumun üst yöneticisi ve Türk İdari yapısının içindeki denetim sistemine ilk defa yerleşen merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu gibi üçlü bir yapı vardır. 5018 sayılı Kanun ile idari yapımızın örnek aldığı Fransa' da uygulanan merkeziyetçi güney modelinden, Kanada, İngiltere, Amerika' da uygulanan adem-i merkeziyetçi yapıya geçiş yapılmıştır. Adem-i merkeziyetçi yapılarda yönetim sorumluluğu ilkesini esas alır ve denetimde de her kurumda iç denetim birimleri vardır. Adem-i merkezi yapıyı uygulayan çoğu ülkelerde, tüm kurumlar arasında işbirliği ve standartları sağlamak için merkezi uyumlaştırma birimleri oluşturulmuştur.

Türkiye'de İç Denetim Birimleri arasında işbirliği sağlayan, rehberlik yapan İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.

1. Merkezi Uyumlaştırma Birimi: İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

AB'ye üye ve aday bazı ülkelerde AB Komisyonunun tavsiyeleri doğrultusunda bu ülkelerin tamamına yakınında Maliye Bakanlıkları bünyesinde sürekli ve icrai nitelikte ya

mali yönetim ve kontrolle iç denetim için tek yapı bir merkezi uyumlaştırma birimi (tek çatı) yada her ikisi içinde iki ayrı yapı (ikili yapı) merkezi uyumlaştırma birimi kurulduğu, bazı ülkelerde ise bu birimlere ilaveten ülke genelinde iç denetim politikasını belirlemek üzere genelde bağımsız veya bakanlıklar arası bir iç denetim kurulu ihdas edildiği görülmektedir. Türkiye’de iç denetim alanında daimi bir merkezi uyumlaştırma birimi henüz kurulmamıştır. Ancak bu fonksiyon halihazırda İDKK tarafından yürütülmektedir.⁷⁸

5018 sayılı Kanununun 67 nci maddesi gereğince iç denetim merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında; İDKK iç denetim sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu bir şekilde kurulması için gerekli düzenlemelerin yapılması, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, iç denetim faaliyetlerine ilişkin olarak kamu idareleri arasında koordinasyonunun sağlanması, iç denetim sisteminin izlenmesi, iç denetçilerin eğitim programlarının hazırlanması ve uygulanması, iç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlenmesi, denetim rehberlerinin hazırlanması ve geliştirilmesi görevlerini yürütmektedir.

İç denetim sisteminin bu iyi normları uygulamada hayat bulması, işleme açısından İDKK kilit noktadadır. İç denetim sisteminin tüm kamu idarelerinde usulüne göre işlemesi, tüm paydaşlar tarafından benimsenmesi, geleneksel denetim sisteminden farklılığının anlaşılması, sistemin oturmasına direnç gösterenlerin dirençlerinin kırılması açısından İDKK önemli görevler düşmektedir. Bu reformun uygulamasında İDKK'na rolü büyüktür. İç denetim sistemi kuruluş aşamasında olduğu için İDKK hem iç denetim sisteminin rehber ve standartlarını oluşturacak hem de sistemin standartlara uygun olarak işlemesini kurumlar nezdinde sağlayacaktır. Bu sistemin uygulanması için İDKK kurumsal yapısı güçlü olması gerekir. İDKK üyeleri ve çalışanları ile bu sisteme inanmış olması gerekir. Çünkü, iç denetim sisteminin uygulaması ve standartlarına baktığımızda Türkiye idari yapısına uygun olmadığı görülmektedir. Bu dönüşümün sağlanmasında en önemli halka İDKK'dır. Ancak İDKK yapısının değerlendirildiğinde bazı sorunların bulunduğu ortaya çıkmaktadır.

- İDKK Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulmuştur. İDKK'nın 7 üyesinin atama usulüne bakıldığında biri Başbakan, biri Hazine Müsteşarının bağlı olduğu Bakanın, biri DPT'nin bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, üçü Maliye Bakanının önerisi ile atanmaktadır ve İDKK görev kapsamı Türkiye'deki genel bütçeli idareler, özel bütçeli idare ve mahalli idareler (belediye, il özel idaresi,

⁷⁸ Ahmet BAŞPINAR, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, Maliye Dergisi, sayı:151, 2006, s.37-38

belediye bağılı kuruluşu) 'deki iç denetim birileri, iç denetçileri ve üst yöneticilerin iç denetim faaliyetleri ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevi kapsamındaki işbirliği, koordinasyon, rehberlik, izleme konularını kapsamaktadır.

- Maliye Bakanlığın bünyesinde bulunması iç denetim sisteminin görev kapsamının yanlış anlaşılmasına ve iç denetim farkındalığının yaratılmaması sonucunu çıkarmaktadır. Sebebi ise iç denetim sanki sadece mali işlerin denetimidir görüntüsü vermektedir. Bu nedenle İDKK'nın etkin olması, kurumsal kapasitesinin yüksek olması ve kurumlar nezdinde ağırlığı olması, siyasi, prestij gibi tüm kaygılardan uzak olması için İDKK bağımsız, özerk üst kurul şeklinde kurulup, kurumsal kapasitesi güçlendirilmelidir.
- İDKK yasal olarak kurulmuş ancak teşkilat yapısı düzenlenmemiştir. İç denetim gibi profesyonel, uluslararası standartlarda oluşturulan bir sistemin kimler tarafından koordineli bir şekilde yürütüleceği belirtilmemiştir. İç denetim standartlarını, rehberlerini kimler hazırlayacak, bu koordinasyon hizmeti kimlerin eliyle yürütülecek, sekreteryaya görevini yürüten personelin hangi unvan, mesleki kıdem, kariyer, liyakate sahip olacağı düzenlenmemiştir. Bugün itibariyle sekreteryalığını Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ndeki bir daire başkanı, bir devlet bütçe uzmanı, üç devlet bütçe uzman yardımcısı, iki çözümlenici, iki programcı, bir şef, bir evrak memuru insan kaynağından oluşan bir dairesini yapmaktadır.⁷⁹ Türkiye'deki tüm kamu kurum ve kuruluşlarındaki mali ve mali olmayan tüm süreçlerinin denetimini ilgilendiren, tüm uyum sürecinin bu daire tarafından sağlanacağı düşünüldüğünde iç denetim sürecinde çalışmamış, böyle bir kariyer geçmişi olmayan toplam 11 kişi tarafından yürütülmesi mümkün değildir. Hiçbir standarda uymamaktadır. Görevi kapsamında olan, iç ve dış kalite değerlendirme sonuçlarını ve uluslararası gelişmeleri takip etmek, iç denetim sistemiyle ilgili eksiklikleri ve iyileştirme gerektiren alanları tespit etmek, iç denetim birimlerinin faaliyet sonuçlarını karşılaştırarak, en iyi iç denetim uygulamalarını belirlemek ve kamu idarelerinde yaygınlaşmasını sağlamak görevi bu idari kapasite ile gerçekleştirmek mümkün değildir. İç denetim sisteminin zafiyete uğramaması için acilen İDKK kurumsal yapısı güçlendirilmeli ve bünyesinde kıdemli iç denetçiler çalıştırılmalıdır.

Kurul üyelerinin üyelikleri süresince asli görevlerinin devam etmesi halinde, asli

⁷⁹ İDKK, “ 2008 Yılı İç Denetim Genel Raporu”, Ankara, 2009, s.25

görevlerinin yanında tali olarak görülen tüm kamu kurum ve kuruluşlarının mali ve mali olmayan tüm sürecinin denetim sistemini yapan bir denetim sistemine gerekli zaman ve enerjiyi ayıramayacakları endişesi taşınmaktadır. Oysa kurul üyeliğinin asli görev olması ve kurul üyelerinin sadece bu işe odaklanmaları sağlanarak sistemin baş aktörü olarak işin ciddiyeti ortaya konulmalıdır.

Maliye Bakanlığının, Kanunda düzenlenmemiş olmakla birlikte, uluslararası standartlar uyarınca, iç kontrol merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Sayıştay ve kamu idareleri ile işbirliği yapma görevini de yürütmesi gerekmektedir.

2. Üst Yöneticiler

5018 sayılı Kanununun 11 inci maddesinde üst yöneticilerin kimler olduğu düzenlenmiştir. Üst yöneticiler denetleme ve gözetleme görevi olan iç kontrol sisteminin sahibidir. Üst yöneticilerin alt düzenlemelerde yetki ve sorumlulukları değerlendirildiğinde;

İç Denetim Birim Yönergesinin 33 üncü maddesinde ise “İç denetim faaliyetleri, yönetimin kendi görev alanındaki risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin kurulması, uygulanması ve geliştirilmesi konularındaki sorumluluklarını kaldırmaz. Üst yönetici, iç denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın en yüksek düzeyde elde edilmesi için ilgili mevzuatta belirlenen her türlü katkıyı sağlamakla sorumludur.” şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi görevi üst yöneticiye verilmiştir. Üst yöneticiler bu görevlerinden dolayı bakana ve mahalli idarelerde meclise karşı sorumludur. Üst yöneticinin iç denetimin sisteme uygun, bağımsız ve tarafsız bir şekilde uluslararası standartlara göre denetim yapabilmesi için iç denetçilerin karşılaşılabilecek engelleri kaldırma sorumluluğu vardır. Bu düzenleme geleneksel denetim sistemlerinde yoktur.

Denetim ve gözetim işini üst yöneticiler adına kurumlarda uluslararası standartlara uygun, bağımsız ve objektif olarak iç denetçiler yapar. Hesap verme sorumluluğu açısından iç denetim faaliyetinin önemi üst yöneticilerin hesap verebilmeleri için iç denetçilerin raporuna ihtiyacından kaynaklanmaktadır. İç denetimin standartlara göre uygulanmasında üst yöneticilerin farkındalığı önemlidir. Bu yeni denetim sisteminin üst yöneticilere iyi anlatılması gerekir. Üst yöneticiler iç denetçilerin görevlerine baktıklarında sanki üst yöneticilerinin yetkileri paylaşılıyor gibi yanlış yanlış uygulamada hakim olmaktadır. Bu

nedenle iç denetimin üst yöneticiler tarafından iyi algılanması önemlidir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, İç Denetim ve İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Daireleri, kurum üst düzey yöneticilerini iç kontrol ve iç denetim konularında bilgilendirecek etkinlikler düzenlemelidir.

İç denetçilerin uluslararası standartlara göre ve kuruma katma değer yaracak şekilde çalışmalarını ve bunun sonuçlarını gören üst yöneticilerin iç denetime bakış açısı kısa zamanda değişecek ve gerçek farkındalık o zaman ortaya çıkacaktır.

3. İç Denetçiler

5018 sayılı Kanununun 63 üncü maddesine göre “İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.” Atamaları ve kamu idareleri itibariyle sayıları, çalışma usul ve esasları, eğitimleri İDKK tarafından belirlenir. İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır. Burada en önemli nokta iç denetim sisteminin tüm kamu kurum ve kuruluşları kapsamı ve ortak standartları getirmesidir. Tüm kurumlarda denetim yapanların unvanının, özlük haklarının aynı olması denetimdeki etkinliği sağlaması açısından önemlidir. Bundan önce mevcut olan ve halen varlığı fiilen devam eden denetim sisteminde unvanları, kurum yapısına göre sayıları, özlük hakları, eğitimleri, atanma ve çalışma usulleri farklı ve karmaşık olan bir denetim sistemi vardı. Bu durum denetim elemanları arasında etkinlik, prestij tartışmalarına sebep oluyordu. İç denetim sisteminde tüm kurumları kapsamı ve standartları, özlük hakları, unvanları aynı olması bu tartışmaları ortadan kaldırmış, profesyonellik kazandırarak denetimde etkinliği sağlamıştır. İç denetçilerin sayıları, İDKK tarafından kurumların yapıları, bütçe büyüklükleri, personel sayıları dikkate alınarak iş gücüne göre dağıtılması, denetim maliyetini kullanmada etkinlik sağlamıştır. Tüm kurumlarda denetim elemanların ünvanları, özlük hakları, çalışma usul ve standartlarının aynı olmasının denetim sisteminde etkinlik ve verimlilik kazandırdığı söylenebilir. Denetim sisteminin yeniden yapılanması için yapılan çalışmalarda yöneltilen eleştiriler iç denetim sistemi ile kaldırılmıştır. Bundan sonra en önemli nokta bu gelişmiş denetim anlayışını kamu yararı ve 5018 sayılı Kanun ile getirilen mali reformun başarısı, etkinlik, verimlilik, saydamlık, hesap verilebilirlik ilkelerinin anlam bulması için bunları uygulamaya yansıtma, farkındalığı sağlamak, değişimi yönetmektir.

İç denetimin katma değer yönünün ortaya çıkması için öncelikle yönetimin iç denetimin işlevi hakkında yeterli bilgisi bulunmalıdır. Bu konuda görev iç denetçilere düşmektedir. Rol ve sorumluluklarını ve katma değer yaratma işlevini denetime anlatacak,

onları bu konuda bilgilendirecek, farkındalık yaratacak olan iç denetçilerdir. İç denetçilerin bunu yapabilmeleri için ise yetkinlikleri, teknoloji ve metodolojilerinin yeterliliğine bağlıdır. Değişim ve gelişim hangi seviyede olursa olsun, tanım ne kadar açık ifade taşıyor olursa olsun, eğer iç denetçiler öz güven ve iddia sahibi değillerse değer yaratan bir denetim faaliyetinden söz etmek mümkün olmayacaktır.

İç Denetçiler, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlaması hususunda sorumluluklar üstlenmektedirler. Ancak uygulamada çeşitli sorunlar bulunmakta ve iç denetimden beklenen katma değer sağlanamamaktadır. Uygulamaya bakıldığında,

- İç denetim birimlerinin kurum içi organizasyonel statülerinin teşkilat kanunlarında yer almaması ,
- Uygulamanın henüz uluslararası standartlara tam uyum sağlayamamış olması,
- İç denetim ve diğer denetim birimleri arasındaki görev, yetki ve sorumluluk ayırımının yapılmamış olması,

Karşılaşılan sorunlar olarak ifade edilebilir. Uygulamada karşılaşılan bu sorunların giderilmesine yönelik yasal düzenlemeler yapılmalıdır.⁸⁰

B. İÇ DENETÇİLERİN ÇALIŞMA VE MESLEKİ GELİŞMELERİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. İç Denetçi Sertifikası ve Derecelendirmelerinin Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanunun 65 inci maddesinde; kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacakların, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitime tabi tutulacağı ve eğitim programının, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanacağı, bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verileceği belirtilmiştir. Ayrıca, 5018 sayılı Kanun ile getirilen iç denetim sisteminde iç denetçilerin sürekli mesleki yetkinlik ve eğitimleri esas olduğu, sertifika alan iç denetçilerin kendilerini sürekli yetiştirmek ve geliştirmek zorunda olduklarından kurulan sistem sadece süreye bağlı kıdeme dayanmamaktadır. Dolayısıyla iç denetçilerin eğitimi ve sertifika verilmesi konusunun İç

⁸⁰ Ali Kamil UZUN, "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", Denetim Dergisi,2009, sayı: 3, s. 4

Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanacak ve Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür.

Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan “İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği” uyarınca aday belirleme sınavından 100 tam puan üzerinde 70 ve daha fazla puan alarak başarılı olan adaylar Yönetmeliğin 13 üncü maddesinde belirlenen konularda, dört aydan az olmamak üzere eğitime tabi tutulacak, eğitim sonunda yapılacak sınavda başarılı olanlara sertifika verilecektir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 22, 23, 28, 29 ve 30 uncu maddelerinde, iç denetçi sertifikasının derecelendirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş bulunmaktadır. Bu düzenlemelere göre iç denetçi sertifikasının derecelendirilmesi aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.

İç denetçi adayı eğitimi sonucunda yapılan yazılı sınavda başarılı olanlara, aldıkları puanı gösteren ve üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar derecelendirilen (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilecektir. Ancak ilk sertifika derecelendirmesi, iç denetim mesleğinde beş yıl geçtikten sonra yapılacaktır.

İç denetçinin üç yıllık dönemde altmış puan toplamaması halinde sertifikası bir üst derece sertifika ile değiştirilecektir. Üç yıllık dönemde yeterli puan alınmaması durumunda takip eden yıllarda geçmiş son üç yılın toplam puanı dikkate alınır.

İç denetçilerin sertifikaları, göreve başladıkları tarihten itibaren, her üç yıllık faaliyetlerinde, aşağıda belirtilen alan ve ağırlıklara göre en az altmış puanı toplamaları halinde bir üst dereceye yükseltilecektir.

- Katıldıkları meslek içi eğitimlerden yirmi beş puana kadar,
- Yazdıkları rapor ve yaptıkları çalışmalardan otuz beş puana kadar,
- Yayınlanmış makale ve kitaplarından on puana kadar,
- Aldıkları sicil notu, başarı ve takdirnamelerden on puana kadar,
- Eğitici olarak katıldıkları çalışmalardan on puana kadar,
- Yabancı dil bilgilerinden on puana kadar.

Ayrıca, iç denetçiye yüksek lisans ve doktora eğitimlerinin her birinden ilgili olduğu değerlendirme döneminde bir defaya mahsus olmak üzere on puan verilir. Sertifika derecelendirilmesine ilişkin puanlama koordinasyon sağlamakla görevlendirilen iç denetçinin

teklifi üzerine üst yönetici tarafından, görevlendirme yapılmamışsa doğrudan üst yönetici tarafından yapılacaktır.

Kamu iç denetçi sertifikası; kıdem sırası ve kadro şartları yanı sıra iç denetçinin yeterliliği, mesleki bilgi birikimi ve temsil yeteneği dikkate alınarak iç denetim biriminin teklifi ve üst yöneticinin onayıyla derecelendirilir. İç denetim birimi, sertifika derecelendirmesine ilişkin değerlendirmelerini; Kurul tarafından yapılan düzenlemelere uygun olarak, iç denetçilerin çalışmaları, hizmet içi eğitim etkinliklerine katılımı ve başarıları ile sicil durumunu dikkate alarak gerçekleştirecektir. Kıdem sırası ve kadro şartlarının oluşmasına rağmen derecelendirme yapılmaması durumunda, buna ilişkin gerekçeler ilgili iç denetçiye ve Kurula yazılı olarak bildirilecektir.

Kamu iç denetçi sertifika dereceleri, ileride iç denetçilerin özlük haklarının tespitinde ve kariyerlerinin planlanmasında dikkate alınmalıdır.

Anılan Yönetmelikte, iç denetçilerin uluslararası iç denetim sertifika sınavlarına girmelerini teşvik edici nitelikte düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalardan birini alan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere bir üst derece sertifika verilecektir.

İç denetçiler sertifika derecesine uygun denetim faaliyetlerinde görevlendirilmelidir. İç denetim birimi yönergelerinde, iç denetçinin sertifika derecesi ile çalışma süresince edindiği tecrübe ve kıdemine göre hangi denetim alan ve uygulamalarında görevlendirileceği belirlenmelidir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesinde, Kanunun geçici 5 inci maddesinin (c),(d) ve (e) bentlerine göre iç denetçi olarak atanana, atandıkları tarihten itibaren geçerli olmak üzere (A) dereceli iç denetçi sertifikası verileceği, bu şekilde atanan iç denetçilerin de Yönetmelikte belirlenen sertifika derecelendirilmesine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu şekilde atanan ve sertifika derecelendirmesine tabi tutulan iç denetçiler, Kurulun koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığınca üç ay süreyle eğitime tabi tutularak sertifikalarını almışlardır.

Sertifikaların iptalleri ile ilgili olarak ise; iç denetçilerin meslek ahlak kurallarına aykırı tutum ve davranışlarda bulunduğu dair kıdemli bir iç denetçinin inceleme raporu veya 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 125 inci maddesinde yer alan kademe

ilerlemesinin durdurulması cezasını gerektiren fiilleri işlediğine yönelik Kurula intikal ettirilen bilgi raporuna istinaden Kurul, inceleme raporunu ya da disiplin cezası ile ilgili bilgileri değerlendirerek ilgili iç denetçinin iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunup bulunmadığını İDKK karara bağlar. İç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu karara bağlanan iç denetçiye, görevinde veya davranışlarında kusurlu olduğu ve bundan sonra daha dikkatli olması gerektiği yazı ile bildirilir. Durum iç denetçinin idaresine de yazılı olarak bildirilir. İç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu ikinci defa karara bağlanan iç denetçinin sertifikası iptal edilir.

İddiaların kıdemli iç denetçi tarafından inceleme raporuna bağlanması ve rapora istinaden İDKK karar vermesi iç denetçilerin mesleki güvencesinin güçlendirildiğini göstermektedir. Bu durum iç denetçilere bağımsız ve tarafsız hareket etme imkanı sağlamaktadır. Tüm kurumlarda çalışan iç denetçiler bu süreçten geçeceği için mevcut denetim kurullarında var olan ayrı eğitim, ayrı yetiştirme tarzı gibi farklılıklar ortadan kaldırılmış, kişilere veya geleneklere göre denetim uluslararası standartlara doğru kaymıştır.

2. İç Denetçilerin Üst Yönetici ve İDKK İlişkileri ile Diğer Durumlarının Değerlendirilmesi:

Burada iç denetçilerin görev, yetki, sorumluluk ve kurum içindeki durumları değerlendirilip ortaya koyacak olursak;

- İç denetçilerin görev kapsamı, idarelerin mali ve mali olmayan tüm işlemlerini kapsar. İç denetim sisteminin tam olarak anlaşılması için görev kapsamının doğru anlaşılması önemlidir. İç denetçilerin görev kapsamına sadece mali konular girdiğini düşünerek iç denetçilerin en önemli görevi olan idarelerin iç kontrol ve yönetim süreçlerini kurumun hedeflerine, kanuna, etkinlik, verimlilik ilkelerine göre değerlendirerek güvence verme ve yönetim süreçlerini iyileştirmek için önerilerde bulunarak danışmanlık yapma suretiyle idarelere değer katma yönü gözden kaçırılmamalıdır. Denetimin etkinliği ve verimliliği için iç denetçilerin görev kapsamı iyi anlaşılması gerekir.
- İç denetçilerin bu görevlerini uluslararası standartlara ve genel kabul görmüş ilkelere göre yapacağını kanunda belirtmesi iç denetim sistemini gelişmiş denetim sistemleri ile uyumlaştırıldığını göstermektedir.
- İç denetçiler idari ve fonksiyonel olarak hem kurumlarındaki üst yöneticilere hem

de merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kuruluna bağlantısı kurulmuştur.

İç denetçiler kanun ve yönetmeliklere göre, atanması, özlük ödemeleri, personel işlemleri, doğrudan bağlılığı, iç denetim birim yönergeleri, plan ve programlarının onaylanması, belirtilen usule göre sertifika derecelendirilmelerinin yapılması, belirtilen usuller tamamlanınca işlemlerin paralelliği ilkesine göre görevden alınması, işlevlerini yerine getirmek için fiziki destek vb. yönünden üst yöneticiler ile bağlantısı kurulmuştur. Bu bağlantı iç haberleşme, bilgi akışı, denetim görevini yapmasına fiziki imkan sağlama, maaş ödeme, personel işlemleri (izin, vb.), gibi idari hiyerarşik, iç denetim yönerge, plan, program, atama ve azli gibi işlevsel hiyerarşik olarak kurulmuştur. Bununla birlikte, iç denetçiler arasında işbirliği sağlama, eğitim verme, ortak standartları sağlama, iç denetim sisteminin usullere göre yürütülüp yürütülmediğini izleme, kalite güvence sistemi kurma, üst yöneticiler ile iç denetçiler arasındaki uzlaşmazlıklarda hakemlik yapma, denetim raporları ve faaliyet raporlarını konsolide etme, onaylanmış birim yönergelerinde ortak standardı oluşturma, birim risk ve denetim rehberleri arasında ortak standardı oluşturma, eğitim ve sertifika verme, meslek ahlak kurallarına uymayanlar hakkında inceleme yaptırma, sertifikalarını iptal ettirme gibi işlevsel hiyerarşik ilişkisi İDKK ile kurulmuştur.

Tüm kurumlardaki iç denetim sisteminin uluslararası standartlara göre etkin bir şekilde, bağımsız, objektif olarak işlemesi, kurumlara değer katması için iç denetçilerin idari ve işlevsel hiyerarşik ilişkileri sağlam zemine oturtulması gerekir. Bu durum iç denetim sistemine kamu kurumlarımızın yabancı olduğu, AB süreci ile tepeden geldiği dikkate alındığında, değişimin ve iç denetim farkındalığının daha önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Uluslararası standartlarda iç denetim uygulamasında kurumların Denetim Komiteleri vardır. İç denetçiler işlevsel olarak denetim komiteleri ile güçlü ilişkileri vardır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün geliştirdiği ve dünya ölçeğinde genel kabul görmüş 2060-2 kodlu Denetim Komitesi, Yönetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlama Uygulama Önerisinde iç denetçilerin ve denetim komitesi ile ilişkileri düzenlemiştir. Denetim komitesi, kurumun denetim ve kontrol işlevlerinin gözetim ve denetiminden sorumlu yönetim kademesidir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetçiler ile denetim komitelerinin amaçlarını birbirine bağlı olduğunu kabul eder. Denetim komitesi iç denetim işlevlerinin uygun yürümesi ve iç denetçilere uygun işlevsel ve idari hiyerarşik ilişkilerin sağlanıp sağlanmadığını denetler. Denetim komitesi iç denetim görevlerinin tam, bağımsız ve objektif olarak yürütülüp yürütülmediği, denetim sürecinin etkinliği ile ilgili iç denetçiler ile sürekli

toplantılar yapar. Sürekli iç denetçiler ile eşgüdüm halindedirler.⁸¹

Türkiye'de iç denetim birimlerinin görev ve yükümlülüklerini etkin ve amaca uygun bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla gereken bağımsızlık, objektiflik ve kurum içi önem kıstaslarına ulaşmak için uygun hiyerarşik ilişkiler kurmak hayati öneme sahiptir. Yeni olan bu sistemdeki değişimi yönetmek için daha önemlidir.

Türk idari yapısında kamu kurum ve kuruluşlarının (birkaç istisna hariç) yönetim ve denetim kurulları yoktur. İstisnaların dışında, iç denetime hiç de alışkın olmayan bir yetki paylaşımı olarak gören, iç denetim sisteminin kuruma değer katan yönünü göremeyen, iç denetim sisteminin yanında alışkın olduğumuz mevcut teftiş birimlerinin varlığının da etkisi ile değişimi hissedemeyen bir yapının olduğu bir ortamda iç denetim sisteminin etkin işlemesi, iç denetçilerin bağımsız ve tarafsızlıklarının sağlanması, görevlerini yapabilecek ortamın sağlanması zor olabilir.

İç kontrolün mantıksal bir sonucu olan iç denetim iç kontrol sistemini değerlendirebilmesi için idarelerde iç kontrol sistemin oluşturulmuş olması gerekir. Türkiye'de kamu kesiminde iç kontrol konusunda düzenlemeleri uygulayacak yeteri kadar kalifiye ve tecrübeli personel mevcut değildir. İç kontrol ve iç denetim uygulamaları tüm kurumlarda olmasa da kısmen hayata geçirilmiştir. İç denetim ise halen bir çok kamu kurumunda hayata geçirilememiştir. Bunun nedeni kamu kesiminde yapılan iç denetçi atamalarının kurumları üst yöneticilerinin inisiyatifine bırakılmış olması ve iç denetçi kadrolarına bazı üst yöneticilerin hiç atama yapmamış olmasıdır. Bu ancak üst yöneticilerin 5018 sayılı Kanunun getirdiği iç kontrol ve iç denetim sistemini tam olarak algılayamaması olarak açıklanabilir.

Bu değişimin yönetilmesi için iç denetçiler, eğitim, sertifika, kurumun beklenti ve isteklerini dikkate alınarak hazırlanan birim yönergeleri, risk değerlendirme rehberleri, birim iç denetim rehberleri, iç denetim plan ve programlarını onaylama, sertifika derecelendirmelerini yapma, atama ve azillerini yapma, idare içinde görevlerini yerine getirmeye engel bütçe, fiziki şartlar gibi engellerin olup olmadığını tespit etme vb. işlevsel hiyerarşik bağ ile tamamen kurumsal kapasitesi güçlendirilmiş İç Denetim Koordinasyon Kuruluna bağlanması gerekir.

Maaş ödemeleri, iç haberleşme ve bilgi akışını sağlama, personel işlemleri, vb. gibi idari hiyerarşik ilişkisi kurum üst yöneticilerine bağlı olması gerekir.

Geçiş döneminde atanan iç denetçilere İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından atanan eğitimini başarı ile tamamlayanlara kanun ve yönetmeliğe aykırı olarak üç yıllık

⁸¹ Kırmızı Kitap, s.209

sertifika verilmiştir. Kanunun (c) bendine göre atanana kamu idarelerinde iç denetçi, (d) bendinde olanlara özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idarelerde, iç denetçi, (e) bendinde olanlara özel bütçeli idareler ve mahalli idarelerde iç denetçi olabilir ibareli, iç denetim sisteminin mantığına, iç denetçilik hususuna, yönetmeliğe ve uluslararası standartlara aykırı içerikte iç denetçi sertifikası verilmiştir. Sistemin kurulması sırasında aynı eğitimi alan iç denetçilere aynı sertifika verilir, bu ayırımın ilerleyen zamanlarda sertifika derecelendirilmesi sırasında iç denetçilerin CII sertifikası almasını da göz önünde bulundurarak yapılması şeklinde düzenleme yapılması gerekirdi. Aynı aykırılık 657 sayılı Kanun gereğince ödenmekte olan özel hizmet tazminatı belirlemede de yapılmış ve tazminatın ödenmesinde üçlü yapıya gidilmiştir.

5018 sayılı Kanunun geçici 5 inci maddesi ile geçiş aşamasında yapılan iç denetçi atamalarında iç denetçi kaynağının kurumların denetim ve teftiş birimleri olarak görüldüğü ve iç denetçiliğe geçiş hakkının sadece bunlara verilmiş olması ve bu atamalarda yaş ve sınav gibi objektif kriterler oluşturulmadan iç denetçi atamalarının tamamen üst yöneticilerin insiyatifine bırakılması kamu iç denetim mesleğinin tartışılmasına yol açmıştır. Ayrıca geçiş aşaması sonrasında iç denetçi olabilme şartlarının teftiş ve denetim birimleri ile diğer bazı mesleklerden belli hizmet yıllarını tamamlamış olanlar arasından sınav ve yaş şartı ile yabancı dil kriterlerine bağlanması geçiş döneminde yapılan iç denetçi atamalarındaki tartışmaların haklı yönleri olduğunu göstermektedir.

3. İç Denetçilerin Kamu İdarelerinde Bağlı Olduğu Birim ve Birim Yönergelerinin Değerlendirilmesi

İç denetim biriminin nereye bağlı olduğu, denetimin bağımsızlık ve objektifliği açısından hayati önem taşımaktadır. Uluslararası iç denetim standartlarından 1100 kodu bağımsızlık ve objektiflik standardını düzenlemektedir. 1110 alt standardında ise kurum içi bağımsızlık alt standardını düzenlemiştir. Kurum içi bağımsızlık nitelik standardı olup, denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurum özelliklerine yöneliktir.

İç denetçilerin bağlı olduğu birim 5018 sayılı Kanunun 63-64 üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanunun 63 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, “iç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.” demektedir. Aynı kanunun 64 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında ise, iç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler

ile mali hizmetler birimine verilir” denilmek suretiyle iç denetçilerin doğrudan üst yöneticiye bağlı olacağı yasal güvenceye kavuşturulmuştur. İç denetçilerin görevlerini bağımsız ve objektif olarak yapabileceği, bu imkanı bulabileceği bir üst yetkili birime bağlı olması hayati öneme haizdir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13 üncü maddesinde “Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi kurulabilir. İç denetçi sayısının beşten fazla olması halinde, üst yönetici iç denetçiler arasından birini koordinasyonu sağlamak üzere görevlendirir. Bu görevlendirme Kurula bildirilir” şeklinde düzenleme vardır.

Bununla birlikte kanunun 63 üncü maddesindeki, “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir” hükmüne istinaden İDKK 07.01.2007 tarih ve 1 numaralı kararında, kamu idarelerinde iç denetim birimi kurulabilmesi için en az 5 iç denetçinin atanmış olmasının gerektiği ve 5 inci iç denetçinin atanmasının ardından söz Kuruldan izin almaya gerek olmaksızın iç denetim birimi kurulabileceği, birim yöneticisinin Kurula bildirilmesinin uygun olacağını belirtmiştir.

Türkiye’de yeni üst normlarda, uluslararası standartlarda, modern denetim olarak kabul edilen iç denetimin objektif ve bağımsız olarak faaliyetini yürütmesi açısından hayati öneme haiz olan iç denetim biriminin kurulmasının kanun, yönetmelik, kurul kararı kapsamında değerlendirdiğimizde açık olmayan, tartışmalı bir durum söz konusudur.

Üst norm olan kanunun 63 üncü maddesi “doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir” demekte, buna dayanarak çıkarılan yönetmeliğin 13 üncü maddesinde “başkanlık” ibaresi kullanmadan ve önerdiği birimin kurulması için beşten fazla iç denetçi şartı koşarak doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi kurulabilir. İç denetçi sayısının beşten fazla olması halinde, üst yönetici iç denetçiler arasından birini koordinasyonu sağlamak üzere görevlendirir” şeklinde düzenlemeye gidilmiş, kanun ve yönetmeliğe dayanarak verilen kurul kararında ise bu defa kanuna aykırı yönetmeliğe uygun “birim ibaresi” kullanarak “beş iç denetçi şartını” devam ettirmiş ve başındaki kişiye de yönetmelikte geçen “koordinatör görevli” ibaresi yerine “yönetici (başkan)” ibaresi kullanılmıştır.

Bu durum uluslararası standartlarda kurulan iç denetim sistemini uygulamada, üstelik zihniyet dönüşümünün yaşanmadığı ve farkındalık yaratmanın kolay olmadığı ilk aşamada denetim sistemini zora koymuştur. Bakanlar Kurulu kadro tahsislerinde çoğu kuruma

özellikle üniversitelere 3'er iç denetçi kadrosunun verdiği düşünülduğünde iç denetçilerin nasıl yapılacağı, teşkilat içindeki yerleri, yazışma pozisyonları, çalışma şekilleri, bütçe ve çalışma koşullarını tartışmalı hale getirmiştir. Uygulamada iç denetçilerin farklılıklarını ortaya koyma ve çağdaş denetim standartlarını kurumlarında uygulama, 5018 sayılı Kanunun mali ve idari yapıda getirdiği ilkeleri yerleştirme, kurumuna değer katma amacını yerine getirirken statüsünü belirsiz bir hale getirmektedir.

Yasada iç denetim birim başkanlıkları kurulabilir yerine yönetmelikte 5 iç denetçiyi geçmesi halinde iç denetim birimleri kurulabilir ve koordinatör görevlendirilebilir yönündeki düzenleme yasaya aykırıdır. Uygulamada başkan yada koordinatör olmadığı durumlarda 5 den az iç denetçilerin doğrudan üst yönetici ile çalışmalarının çeşitli sorunlar çıkarması muhtemeldir.

İç denetçiler her ne kadar üst yöneticiye doğrudan bağlıdır hükmü açıksa da birim başkanlığının olmaması uygulamada teşkilat içindeki yeri, bütçesi, iç denetim faaliyetlerini yerine getirmesi için gerekli diğer ihtiyaçlarını karşılamasında yaşanacak sorunlar iç denetim faaliyetini olumsuz etkiler.

İç denetçilerin kurum içindeki bağımsızlığı net olmalıdır. İç denetçilerin yapısı diğer teftiş kurullarından farklıdır. İdari hiyerarşi olarak üst yöneticiye bağlı olsa da işlevsel hiyerarşi olarak İDKK'na bağlı olması gerekir. İdari hiyerarşi sadece iç denetimin günlük maaş ödemesi, iç yazışmalar, bilgi akışı, personel işlemleri gibi iş ve işlemleri kapsar. İşlevsel hiyerarşi ise iç denetim faaliyetinin tüm süreçlerini, birim yönergesini onaylama, denetim plan ve programını, iç denetim yöneticisinin tayin ve azlını onaylama, iç denetim faaliyetini izleme, rehberlik etme çalıştığı birim ile ilişkileri düzenleme gibi ilişkileri kapsar.

Uluslararası iç denetim 1110 kodlu kurum içi bağımsızlık standardında, iç denetimin işlevsel olarak denetim komitesine ya da dengi yönetim komitesine bağlı olması gerektiğini şiddetle savunmaktadır. Türkiye'de kamu idarelerindeki iç denetim birimlerinin yukarıda bahsedilen yapısı iç denetçilerin kurum içindeki bağımsızlığını zedelemektedir.

Bu sakıncaların giderilmesi için, İDKK bünyesi güçlendirilerek işlevsel hiyerarşi olarak İDKK'na, idari hiyerarşi olarak kanun değişikliğine de gidilerek kurumlarda üst yöneticiye doğrudan bağlı iç denetim birim başkanlıkları oluşturulması gerekir.

İç denetim birim yönergesine gelince uluslararası 1000 no'lu nitelik standardında "iç denetim faaliyetlerinin amaç, yetki ve sorumlulukları, standartlarla uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikler açıkça tanımlanmalı ve 1000 A1-1000 C1 alt kodlarında ise iç denetçilerin danışma ve güvence hizmetleri de yönetmelikte tanımlanmalıdır" denilmektedir.

Türkiye’de Kamu İç Denetim Standartları da buna paralel olarak 1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar standardında iç denetim birim/faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarına, iç denetimin tanımına ve bu standartlara uygun olarak her kamu idaresi için üst yöneticinin onayı ile çıkarılacak bir yönergeyle belirleneceği düzenlenmiştir.

Bu durum iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlar. Bu aslında üst yönetici ile karşılıklı yetki, görev ve sorumlulukları belirten bir sözleşme niteliğindedir. İç denetçilerin işlevsel bağımsızlığını kuvvetlendirir. Mevcut teftiş kurullarında görev ve yetkilerini düzenleyen yönetmelikler vardır ancak bu yönetmelikler gelişmelere göre her yıl gözden geçirilmez. Bu yönetmeliklerde sadece müfettişlerin görev, yetki, sorumlulukları, görev niteliği, mesleğe alınma süreçlerini belirtir ancak bağlı olduğu birimlerin teftişe yönelik görev, yetki ve sorumluluklarını belirtmez ve farklı olarak bağlı olduğu merci ile müfettişler karşılıklı imzalamazlar.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, tip iç denetim birim yönergesi geliştirmiştir.⁸² Tüm kurumların iç denetim birimleri bu tip yönergeye göre kendi özel durumlarını da esas alarak bir iç denetim birim yönergesi hazırlamaktadırlar. Bu durum tüm iç denetçilerin aynı usullere göre, aynı standartlarda çalıştığını göstermektedir.

4. Kamu İdarelerindeki İç Denetçilerin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı, Mesleki Güvencelerinin Değerlendirilmesi

Uluslararası iç denetim standartları 1100- Bağımsızlık ve Objektifliği düzenlenmiştir. Bu standarda göre, iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır. Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır. 1130.A1 alt standardında ise iç denetçiler, daha önceden kendilerinin sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmalıdır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde kendisinin sorumlu olduğu bir faaliyet hakkında güvence hizmeti vermesinin, objektifliğini bozacağı varsayılır.

Ayrıca 5018 sayılı Kanununun 64 üncü maddesinde iç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz diye hüküm bulunmaktadır. Bu maddeye uygun olarak İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 25 ve 26 ncı maddelerinde iç denetçilerin tarafsız ve bağımsızlığı

⁸² Bilgi için Bkz, “Kamu İç Denetim Birim Yönergesi”,
http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetim_birim_yonergesi, 02.02.2010

düzenlenmiştir. İç denetçilerin asli görev dışında hiçbir görev verilemeyeceği, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden kanaat oluşturacağı, iç denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde koordinasyon sağlamakla görevlendirilen iç denetçiye, görevlendirme yapılmamışsa üst yöneticiye yazılı olarak başvuracağını belirtmektedir. İç denetçiler, daha önceden görev yaptıkları idari birimlerde bir yıl geçmeden iç denetim yapamazlar, şeklinde düzenlenmiştir. Burada başka görev verilemeyeceği hükmü ile iç denetçileri verimsiz işlerde kullanılmasının önünü kestiği gibi kendi alanlarında yoğunlaşma fırsatı verilmiştir. Bağımsızlığı ve objektifliği bozacak durumun olması halinde birim yöneticisine veya üst yöneticiye bildirileceği hükmü ile bir selfkontrol sistemi getirmiştir. Aynı zamanda üst yöneticilere, iç denetçilerin görevlendirilmesinde, tarafsızlıklarını zedeleyecek hususları dikkate alması gerektiği ve buna karşı önlem alması, iç denetçilere kurumda bağımsızlık ve tarafsızlık sağlama sorumluluğunu vermiştir.

Denetçi bağımsızlığı üç seviyelidir. Bunlar; programlama aşamasındaki bağımsızlık, inceleme aşamasındaki bağımsızlık, raporlama aşamasındaki bağımsızlıktır. Türkiye’de KMYK’nu büyük ölçüde iç denetçilerin bağımsızlığını karşılamaktadır.⁸³

İç denetçilerin bağımsız ve tarafsız davranmalarının önemli yollarından biri şüphesiz mesleki güvencedir. Mesleki güvence olmadan insan olarak bağımsız ve tarafsız davranmak zorlaşabilir. Yönetmeliği 27 nci maddesi iç denetçilerin mesleği güvencesini düzenlemiştir. Düzenleme de iç denetçiler kendi isteği ile ayrılması ve başka bir göreve atanması veya seçilmesi dışında iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu rapora bağlanması ve bu raporun Kurul tarafından görüşülerek sertifikasının iptal edilmeden isteği dışında başka göreve atanamaz hükmü ile mesleki güvence getirmiştir.

Türkiye’de Raporlama aşamasındaki bağımsızlık noktasında sıkıntılar bulunduğu söylenebilir. 5018 sayılı Kanununun 64 üncü maddesinin son fıkrasına göre iç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İDKK’ na gönderilir. Böylelikle dışardan bir unsurun raporlardan haberdar olması ve değerlendirilebilmesine imkan tanınmaktadır. İç denetçilerle üst yöneticiler arasında görüş ayrılıklarının giderilmesinde Kurulun yardımcı olmasının öngörülmesi iç denetçilerin bağımsızlığının sağlanmasında önemli bir araçtır. Ancak İDKK yapısı ve idari kapasitesi ile

⁸³ Hasan ERKEN, “Denetimde Bağımsızlık Kavramı”, Denetişim Dergisi, 2009, Sayı:1, s.16

Kurul üyelerinin asli görevlerinin yanında Kurul üyeliğini de yürütmeleri bu raporları ve uyuşmazlıkları kapsamlı bir şekilde değerlendirmelerine imkan tanımamaktadır. Bu nedenle uluslararası standartlardaki denetim komitesinin görevini tam olarak yapamayacağından raporlama aşamasındaki bağımsızlık konusunda sorunların çıkması muhtemeldir.

5. İç Denetçilerin Mesleki Ahlak Kurallarının Değerlendirilmesi

Meslek etiği; bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünlüğüdür.

Etik bireysel ve toplumsal refah bakımından kabul edilmiş standartlardır. Doğru olduğuna inandığımız şeydir.⁸⁴

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 67 nci maddesinin (k) bendinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde iç denetçilerin İDKK tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu, bu standart ve kuralların da uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirleneceği ifade edilmiştir.

Bu çerçevede, meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) etik kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulmuştur.

Meslek ahlak kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili “İlkeler” ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan “Davranış Kuralları” ndan oluşur. Bunlar, dürüstlük, tarafsızlık, nesnellik, bağımsızlık, gizlilik, yetkinlik (ehil olma) ilke ve davranış kurallarıdır. Bu meslek ahlak kuralları, iç denetçi tarafından mesleğe girişte okunup imzalanarak iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulur. Aynı zamanda iç denetçiler, denetlenen birime denetim dışında danışmanlık veya başka hizmetler veriyorsa, bu hizmetlerin çıkar çatışmasına yol açmamasına özen gösterir. Denetlenen birimin yöneticileri, personeli ve ilgili diğer taraflar, iç denetçi bağımsız davranmasını tehdit eden, etkileyen veya etkileyebileceği varsayılan ilişkilerden kaçınır. Bu husus, idarenin çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir. Tüm iç denetçilerin bunlara özen göstermesi beklenir. Aynı zamanda

⁸⁴ İnanet PEHLİVAN AYDIN, “Yönetmelik ve Örgütsel Etik”, Pagem A yayıncılık, Ankara, 2008, s.4

meslek etik ve ahlak kurallarına uymadığı inceleme raporları ile tespit edilen iç denetçilerin sertifikaları iptal edilir.

Bu kurallar, iç denetimin sağlıklı olarak yürütülebilmesi ve kendisinden bekleneni yerine getirebilmesi ve ortamdan ortama ve kişiden kişiye değişmemesi için iç denetçi etik ve ahlak kuralları büyük önem taşır. Etik kurallar ve ahlak kuralları, sadece iç denetçiler için değil sistemin tüm aktörleri için yetkinlik ve ehil olma ile beraber kontrol ortamının odak noktası ve belirleyicisidir. Meslek ahlakı ve yetkin olmayan personelden sistemin iyi çalışmasını sağlaması beklenemez.

INTOSAI 1992 yılında yapılan yönetim kurulu toplantısında kamu sektörü denetçileri için mesleki etik kuralları belirlemiştir. Bu kurallar, INTOSAI bünyesindeki çeşitli ülke yüksek denetim kurumlarının mesleki etik ilkelerini ortak bir noktada buluşturmaya amaçlamaktadır. INTOSAI, üyesi bulunan tüm yüksek denetim kurumlarından, bu kurallara uygun düzenlemeler yapmasını istemektedir. INTOSAI, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü etik ilkeleri ve davranış kurallarını kamu sektörü denetçileri için benimsemiştir. INTOSAI etik kuralları, sadece meslek etiğine ilişkin temel önermeleri içerecek şekilde hazırlanmış olup, üye ülkeler kendi koşullarına uyarlanması gerekmektedir. Türkiye'de Sayıştay, INTOSAI'ya üyedir.⁸⁵

6. İç Denetçilerin Çalışma ve Raporlama Standartları, Usullerinin Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanun'dan önce mevcut olan ve 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun sürecinin tamamlanamaması ile yerini koruyan denetim birimleri hakkında, DPT Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, gibi yeniden yapılanma çalışmalarında denetim birimlerine yöneltilen eleştiriler yapılmıştır. Bu eleştiriler denetim birimleri arasında ortak çalışma standartları olmadığı, çalışmaların risk esasına dayanan plan ve programlara göre yapılmadığı, çağdaş denetim standartlarının oluşmadığı, dağınık, önceden kestirilemeyen çalışma usullerinin olduğu şeklindedir.

5018 sayılı Kanun ile getirilen iç denetim sisteminde bu eleştiriler karşılanmaya çalışılmış ve uluslararası genel kabul görmüş standartlar esas alınarak, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca Kamu İç Denetim Standartları, Kamu İç Denetim Plan ve Program Hazırlama Rehberi, Kamu İç Denetimde Risk Değerlendirme Rehberi, Kamu İç Denetim

⁸⁵ Seyit KOÇBERBER, “Dünya’da ve Türkiye’de Denetim Etiği” Sayıştay Dergisi, 2008, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der68m4.pdf>

Raporlama Standartları, Kamu İç Denetim Rehberi, Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri hazırlanmış ve kamu idarelerindeki iç denetçilerin bu standartlara göre çalışmalarını şart koşmuştur.

Standartlar; iç denetimin planlaması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenler. Tüm iç denetçiler bu ortak standartlarla çalışır.

İç denetim risk esaslarına göre yapılır. İç denetim sistemimizde, risk esaslı denetim; idarelerin faaliyet alanlarına ilişkin risk faktörlerinin tanımlanmasını, risk seviyelerinin ölçülmesini, bu riskler için uygulanan kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliğinin verilmesini öngören bir denetim yaklaşımıdır. Risk esaslı denetimde amaç; denetim kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması ve riskli alanlara yoğunlaşarak yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinlik düzeylerinin artırılmasında yönetime yapılan katkının en üst seviyeye çıkartılmasıdır. Bu amaçla iç denetimde ortak uygulamayı sağlamak ve denetim gücünü etkin kullanmak için rehber niteliğinde kamu iç denetiminde risk değerlendirme rehberi hazırlanmıştır.

İç denetim sisteminde yapılan denetimler risk esaslı olup, kurumun amaçları ile uyumlu üç yıllık plan ve birer yıllık programlara dayalı olarak yapılır. Her iç denetim birimi, denetim maliyetini dikkate almak suretiyle üst yöneticiler, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşerek iç denetim planı ve bununla uyumlu iç denetim programı hazırlar. Denetim plan ve programa göre sistematik ve sürekli yapılır. Geleneksel denetim sisteminde denetimin risk esaslı plan ve programa dayanmadığı, denetimin maliyetinin hesaplanmaksızın denetimlerin bağlı olduğu mercilerin emir ve talimatları ile plansız yapılır yönündeki eleştiriler iç denetim sisteminde bertaraf edilmiştir. İç denetim tamamen risk esasına dayalı, denetim maliyetini dikkate alan plan ve programlar dahilinde yapılır hale getirilmiştir.

İç denetim sisteminde, denetimde etkinliği sağlama, raporları anlaşılır kılma, muhataplarının hızlıca anlamasını sağlama ve denetçiler arasında standartları oluşturmak için kamu iç denetim raporlama standartları hazırlanmış ve iç denetim birimleri ve iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunluluğu getirilmiştir.

İç denetim raporlama standartlarında, rapor çeşitleri, raporlama ilkeleri, rapor yazım ilkeleri, raporun kapsam ve biçimi, raporların sunulması ve izlenmesi ile ilgili tüm standartlar belirlenmiştir.

Bununla birlikte İDKK tarafından iç denetim rehberi hazırlanmıştır. Kurumların iç

denetim birimlerinin de özel durumlarını dikkate alarak, rehberde yer alan kurallara uymaları istenmiştir. İç denetim rehberinde, iç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması, saha çalışması, denetim testlerinin uygulanması, bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi, bulguların denetlenen birimle paylaşılması, kapanış toplantısı, taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi, nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu, denetim sonuçlarının izlenmesi, denetimin değerlendirilmesi, denetçinin değerlendirilmesi ile ilgili tüm süreç açıklanmıştır. Bunun yanında birden fazla kamu idaresi iç denetçilerinin ortak çalışma usul ve esasları da düzenlenmiştir.⁸⁶

İç denetim; uluslararası standartlara uygun, denetim birimlerinde en büyük verimi almaya yönelik, işbirliğine açık ortak standartlar ve rehberleri olan her adımın izlendiği ve değerlendirildiği gelişmiş bir denetim sistemidir.

Düzenlemeler, sistemler ne kadar iyi olursa olsun bunu uygulayanlar insanlardır. Uzun yıllar yapılan çalışmalar ve tartışmalar sonucu getirilen bu sistemin uygulanması, kurum üst yöneticileri arasında farkındalığın yaratılması, zihniyet değişiminin sağlanmasına bağlıdır. Bu görev başta merkezi uyumlaştırma birimi olan İDKK ve üst yöneticiler ile denetimi yapacak iç denetçilerindir.

Bu konuda İDDK tarafından yapılması gereken, iç denetçilerin kullanımına açık yukarıda sayılan standartlara uygun bir yazılım programı ile ortak belge ve iyi uygulama örneklerinin iç denetim birimlerinin kullanımına sunulmasıdır.

C. İÇ DENETÇİLER İLE DİĞER DENETİM ELEMANLARININ YETKİ VE SAYISAL DURUMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

İç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetçilerin görev ve yetkileri KMYK Kanunu ve ilgili mevzuatla açıkça düzenlenmiştir. Bu konuda tartışma bulunmamaktadır. Tartışmalı olan husus, KMYK Kanunu öncesi teftiş ve denetim görevlerini yürüten teftiş ve diğer

⁸⁶ Bknz. “Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas Ve Usulleri”, http://www.idkk.gov.tr/web/guest/fazla_kamu_idaresi_ic_denetci_ortak_calisma

denetim birimlerinin yeni düzenlemeler çerçevesinde üstlenmeleri gereken görev ve fonksiyonlar ile bundan böyle iç denetim kapsamına girmesi nedeniyle yürütülmemesi gerekli görev ve fonksiyonların neler olduğudur.

Bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır; birinci yaklaşım, denetim faaliyetinin KMYKK ile düzenlendiği, buna göre iç ve dış denetim olmak üzere iki tür denetim fonksiyonu/faaliyeti bulunduğu, ayrıca istisnai hallere münhasır olmak üzere mali yönden yürütülebilecek teftiş faaliyetlerinin münhasıran Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı denetim elemanlarına verildiği, iç denetim kapsamına giren her türlü denetim, inceleme, araştırma, değerlendirme, gözden geçirme faaliyetlerinin ancak iç denetçiler tarafından yürütülebileceği, çünkü KMYK Kanununun daha önceki kanun hükümlerini zımnen yürürlükten kaldırmış olduğu, bununla birlikte iç denetçilerin görevleri arasında sayılmayan diğer görevlerin (örneğin soruşturma, ön inceleme, özel kanunlara göre yürütülen vergi incelemesi, kurum dışı kişi veya mükelleflerin/özel kurumların iş ve işlemlerinin mevzuata uygunluk yönünden teftiş edilmesi/incelenmesi veya çeşitli kanunlara göre yürütülen diğer soruşturma/inceleme görevleri) ise idarelerin diğer teftiş ve denetim birimlerince yapılabileceği şeklindedir.

İkinci yaklaşım ise, KMYK Kanununun sadece kurumların iç denetim faaliyetlerini düzenlediği ancak bu paralelde 3046 sayılı Bakanlıkların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunda, kuruluşların görev ve teşkilatını düzenleyen teşkilat kanunlarında ve diğer özel kanunlarda gerekli değişikliklerin yapılmadığı, bu nedenle idarelerin teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının devam ettiği/etmesi gerektiği yönündedir.

Hukuk tekniği bakımından ikinci görüşün benimsenmesi ve savunulması güçtür. Kanaatimize göre kanun koyucunun iradesi açık ve tartışmasızdır. Kanun koyucu KMYK Kanunun da tanımlanan ve hukuki çerçevesi çizilen denetim fonksiyon ve görevini iç denetçilere/iç denetim birimine vermiştir. Bu görev ve fonksiyonların KMYKK öncesinde yürürlüğe konulan düzenlemelere istinaden başka kişi veya birimlerce üstlenilmesi ve yürütülmesi mümkün olmayacaktır. Böyle bir şey söz konusu olsa bile bu, hukuki değil fiili bir durum olacaktır.⁸⁷

Başbakanlık Müsteşarlığının Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim Çalışmasında “Kuruluşların teftiş birimleri, bakanlık teftiş kurulları, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanlığına bağlı Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, Mülkiye Müfettişleri ve İçişleri Bakanlığı Kontrolörleri, denetim

⁸⁷ Cemil Sabri MİDYAT, “Kamuda İç Denetim Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması gerekenler”, <http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/kamudaicdenetimcsmidyat.pdf>

sistemindeki aktörlerin sayısındaki fazlalığı ve görev paylaşımındaki karmaşıklığı göstermektedir. 2003 yılı Haziran ayı itibariyle, 50'den fazla teftiş kurulunda 23.104 müfettiş, kontrolör, denetmen, hesap uzmanı ve diğer denetçiler görev yapmaktadır. Belediyelerdeki müfettişler ile KİT'lerdeki teftiş kurullarında görev yapanlar, bu sayıya dahil değildir.” şeklinde tespit edilmiştir.⁸⁸

IDKK tarafından yayınlanan 2008 Yılı Kamu İç Denetimi Genel Raporunda, 5018 sayılı Kanun kapsamında olan toplam 288 kamu idaresinde 789 iç denetçi atandığı belirtilmiştir.⁸⁹

Bir tarafta sayıları iç denetçi sayısından çok fazla ama 5018 sayılı Kanundan sonra yetki ve hukuki durumları tartışılır hale gelen denetim birimleri, diğer tarafta ise sayıları az ama uluslararası standartlara göre bir denetim anlayışına sahip iç denetçiler bulunmaktadır. Görev ve fonksiyonların belirgin bir şekilde ortaya konulmamış olması nedeniyle teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri ile yeni kurulan iç denetim birimlerinde atıl bir kapasite oluşmuştur. Buna motivasyon bozukluğu ve işe sarf edilemeyen enerjinin açığa çıkmasından kaynaklanan gereksiz çekişme ve çatışmalar eklendiğinde, bu birimlerce üretilen katma değer zamanla artıdan eksiye dönüşeceğini öngörmek ve bunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Kamu bürokrasisinde kariyer sahibi profesyoneller olan teftiş ve denetim elemanlarının bu duruma getirilmesi, yetişmiş ve nitelikli insan kaynaklarından gereği gibi yararlanılmaması, görev çakışmasından doğan çatışmalar nedeniyle işlerin sürüncemede bırakılması kamunun, teftiş ve denetim elemanlarının ve halkın menfaatine değildir.

Bununla birlikte, en doğrusu iç denetim birimleri dışında kalan teftiş ve denetim birimlerinin görev ve fonksiyonlarının KMYK Kanunu doğrultusunda yeniden düzenlenmesi ve iç denetim birimleri ile diğer teftiş ve denetim birimleri arasındaki görev ve fonksiyon ayrımının yasal bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasıdır. KMYK Kanunu'nun aykırı hükümlerinin Kanunun 81 inci maddesi gereğince zımnen yürürlükten kaldırıldığı açıktır. Fakat uygulamadaki tartışma ve tereddütler dikkate alındığında, bu konunun kanuni bir düzenlemeyle açıklığa kavuşturulmasının tüm teftiş/denetim birimleri ve elemanları açısından yararlı olacağı görülmektedir.

Nitekim köklü bir geçmişi bulunan teftiş kurullarından Maliye Teftiş Kurulu 13.07.2009 tarihli Bakan oluru ile uluslararası standartlara paralel ve iç denetim mantığına benzer “Maliye Teftiş Kurulu (MTK) Görev Standartları” hazırladığı ve bu standartlarda

⁸⁸ Osman YILMAZ “Kamu Yönetimi Reformu Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri”, 2001, www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3331/reform.pdf

⁸⁹IDKK, “2008 Yılı İç Denetim Genel Raporu”, Ankara, 2009, s.48

sistem denetimi, performans, bilgi işlem sistem denetimi türlerine yer vererek bu tartışmaların uygulamaya yansdığı görülmektedir.⁹⁰

5018 sayılı kanunda iç denetim tanımlanmışken, müfettişlerin görevleri veya teftişle ilgili benzer bir tanımlama bulunmamaktadır. Sigma'nın görüşüne göre bu konunun düzeltilmesi gerekmektedir. Modern teftiş kavramı müfettişin üçüncü şahısların yaptığı şikayetler veya yönetimin belirttiği konuları takip etmek üzere yönetim adına yapılan ex-post (işlemlerin tamamlanmasından sonra) soruşturmaları kapsamaktadır.⁹¹ Uluslararası düzenlemelere paralel olarak Sigma'nın raporunda belirtildiği gibi sadece üçüncü şahısların yaptığı şikayetler veya yönetimin belirttiği konuları takip etmek üzere yönetim adına yapılan soruşturmalar için mevcut müfettiş ve denetim elemanının sayısının çok fazla olduğu, buna karşı yetkileri ve yapacağı denetim türü açısından mevcut iç denetçi sayısının ise yetersiz olduğu görülmektedir.

Bu nedenle, konunun genelge, tebliğ, İDKK kararı gibi idari düzenlemeler yerine yasal düzenleme yapılmak suretiyle (3046 sayılı Kanunda, teşkilat kanunlarında değişiklik yapılmak ve 5018 sayılı Kanunun konuya ilişkin hükümlerini daha açık hale getirmek şeklinde) siyasi irade tarafından mevcut denetim elemanlarının iç denetime adapte edilmeli, yetki ve görevlerin net olarak ortaya konularak çözülmesi gerekmektedir.

D. 5227 SAYILI KAMU YÖNETİMİNİN TEMEL İLKELERİ VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI HAKKINDA KANUN TASARISININ DEĞERLENDİRİMESİ

Bakanlıklarda mevcut teftiş kurulları 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş Görev ve Esasları Hakkında Kanuna istinaden kurulmuşlardır. Ayrıca özel yasalarla veya kanun hükmünde kararname ile teftiş ve denetim kurulu başkanlıkları kurulmuştur.

Geçmiş eski yıllara dayanan denetim ve yönetimde reform vurgusu ve bu alanda yapılan birbirine tamamen paralel çalışmalarda ortaya konulan sorun ve çözüm önerileri, yönetim ve denetimde değişim çalışmaları, 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel ilkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısı ile yönetim ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmış ve yeni anlayış getirilmek istenmiştir. Ancak Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmesi için veto edilmiş ve ikinci kez TBMM tarafından yürürlük maddesine kadar aynen kabul edilmiş fakat yürürlük maddesinde bekletilerek yasalaşma süreci

⁹⁰“Maliye Teftiş Kurulu Görev Standartları”, http://www.mtk.gov.tr/görev_standartları, 02.03.2010

⁹¹ Hasan ERKEN ve Diğerleri, “Türkiye Kamu İç Mali Kontrolü 2008 Yılı Mayıs değerlendirmesi”, Denetişim Dergisi, 2009, sayı:1, s.71

tamamlanmamıştır.

Bu yasa tasarısı ile Türk idari yapısı yeniden yapılandırılmış ve kurum ve kuruluşların teşkilat yapısında yukarıda yapılan çalışmalar dikkate alınarak teftiş kurullarına yer verilmemiştir.

5018 sayılı Kanuna paralel olarak yönetim ve denetim sisteminde reform yapılmak istenmiştir. Yasalaşma süreci tamamlanmayan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısı ile denetim iç ve dış denetim diye ikiye ayrılmış ve dış denetim Sayıştay, iç denetim ise gelişmiş ülke ve uluslararası standartlarına göre bir tanım yapılarak üst yöneticiler tarafından görevlendirilen iç denetim elemanları tarafından yapılacağı öngörülmüştür. Bu Türkiye için denetim ve yönetim sisteminde bugüne kadar gelen çalışmalar ve ortak öneriler sonucu yapılmak istenen bir reform niteliğinde yeniden yapılanma çalışmasıdır.

Bu tasarının denetim sistemi ile ilgili genel gerekçesi, denetimi düzenleyen maddeleri, maddelerin gerekçesi aşağıdaki gibidir.

Tasarının denetim ile ilgili genel gerekçesinde, “çok sayıda, birbiriyle zaman zaman örtüşen, kurallara göre çalışma üzerinde yoğunlaşan ve hata bulma mantığı ağırlıklı denetim sonucunda yöneticiler iş yapamaz hale getirildikleri gibi, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretilmemektedir. Denetimde keyfilik ve denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanımı da eklendiğinde denetim sistemi son derece sorunlu bir haldedir. Aksi takdirde, ülkemizde bu ölçüde israf ve yolsuzlukların yaşanması ve halkın ihtiyaçlarının karşılıksız kalması gerçeği ile karşı karşıya kalınmazdı” şeklinde açıklamıştır.

Tasarının denetimi düzenleyen 38 inci maddesinde “Denetim; kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır.” şeklinde uluslararası iç denetim standartlarına paralel kuruma değer katan, kurumun yönetim ve kontrol süreçlerini değerlendiren, idareye yardımcı olan, yeni denetim tekniklerine uygun, kuruma güvence sağlayan bir denetim tanımı yapılmıştır.

Denetimin kapsamı ve türlerini düzenleyen 39 uncu maddesinde ise, “kamu kurum ve kuruluşlarında iç ve dış denetim yapılır. İç denetim, hataların önlenmesi, risk ve zayıflıkların belirlenmesi, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması, yönetim sistemlerinin ve

süreçlerinin geliştirilmesi amacıyla yapılan denetimdir. Dış denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde bütün faaliyet, karar ve işlemlerinin, kurumsal amaç, hedef ve planlara ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesidir. Kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetimi; hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimini kapsar.

a) Hukuka uygunluk denetimi; eylem ve işlemlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrası denetimini,

b) Mali denetim; gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali tabloların tasdikinin ve mali sistemlerin ve tabloların güvenilirliğinin denetlenmesini,

c) Performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve programların planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında ekonomikliğin, verimliliğin ve etkililiğin, denetlenmesini ifade eder.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenleme ile iç ve dış denetimin kapsamı ve türlerine kanun düzeyinde açıklık getirmiştir. İç ve dış denetimin kapsamını ve türlerini belirleyerek iç denetim kurumların yönetim ve kontrol süreçlerini değerlendiren ve hataları önceden önleyen, kuruma değer katan bir görev yüklenmiştir. Bu düzenleme ile mevcut denetim sistemi önündeki tüm engelleri kaldıracak, iç ve dış denetim görev, kapsam karmaşıklıklarını giderecek, birbirinin çalışmalarından faydalanılır işlevsel, genel kabul görmüş standartlara uygun denetim sistemi getirilmek istenmiştir.

Tasarının 40 ıncı maddesi denetlemeye yetkili kurumları düzenlemiştir. Bu düzenlemede, “İç denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının kendi yöneticileri veya kurumun üst yöneticisinin görevlendireceği iç denetim elemanları tarafından yapılır. Merkezi idareye dahil kurum ve kuruluşlarla il özel idareleri, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar ve mahalli idare birliklerinin dış denetimi kanunla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılır veya yaptırılır, sorumluların hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanır. Bu amaçla Sayıştay’ın teşkilat yapısı içinde özel ihtisas daireleri oluşturabileceği gibi, bölge düzeyinde birimler kurulabilir. Köyler ile köylerin kendi aralarında kurdukları birlikler, mülki idare amirleri eliyle denetlenir” denilmek suretiyle, iç ve dış denetimin kimler tarafından yapacağı belirtilmiş dış denetimi daha hızlı, fonksiyonel kılmak içinde Sayıştay’ın bünyesinde ihtisas daireleri kurulması ve bölge düzeyinde örgütlenmeye gidilmesi amaçlanmış, yapılabileceği belirtilmiş, köylerin ve köylerin kurmuş olduğu birliklerin denetiminin ise mülki idare amirleri yapılacağı öngörülmüştür.

Yasa tasarısının denetimi düzenleyen 38, 39 ve 40 ıncı maddelerinin gerekçelerinin ça

önemi şu şekilde açıklanabilir.

Yasa tasarısının 38 inci madde gerekçesi, “Kanunun üçüncü kısmı kamu yönetiminde denetime ayrılmıştır. Bu kısımda kamu yönetimindeki geleneksel denetim uygulamaları köklü bir şekilde değiştirilmeye çalışılmaktadır.

Her şeyden önce, bu maddede denetimin amacı yeniden belirlenmekte ve denetimde rehberlik, eğitim ve danışmanlık yaklaşımı öne çıkarılmaktadır. Böylece kamu yönetiminde hataları bulmak değil, onları ortaya çıkmadan önlemek, iyi uygulamaları yaygınlaştırarak kamu yönetiminin sistem ve süreçlerinin geliştirilmesini sağlamak ve çalışanları geliştirmek suretiyle performanslarını artırmak mümkün olacaktır.

İkinci olarak, kamu yönetiminde denetimin kapsamı da yeniden tanımlanarak zenginleştirilmektedir. Buna göre, kamu yönetiminde sadece iş yapma süreçleri veya çalışanların eylem ve işlemlerinin mevzuata uygunluğu değil; aynı zamanda kurumun stratejilerine dayalı olarak geliştirilen kurumsal ve kişisel amaç ve hedeflere, hizmetin kalite standartlarına, kısaca faaliyet sonuçlarına göre değerlendirme hususuna da vurgu yapılmaktadır. Bundan böyle hem kurum ve kuruluşlar, hem yöneticiler, hem de çalışanlar sadece mevzuata uygunluk değil, aynı zamanda performanslarına göre de değerlendirmeye tabi tutulacaklardır. Böylece, kişileri denetleme anlayışından işi geliştirme sürecine geçilmesi amaçlanmaktadır.

Son olarak, yönetimin önceden belirleyeceği başarı ölçütleri ile faaliyet sonuçlarının mukayese edilerek düzeltici tedbirlerin alınması esası getirilmektedir. Bu amaçla, periyodik olarak faaliyet raporlarının hazırlanması, saydamlık ilkesine uygun olarak ilgililere ulaştırılması gerekmektedir. Böylece, yöneticilerin ve yargı organlarının yapacağı denetimin yanında kamuoyunun denetimine de işlerlik kazandırılmış olacaktır. Ayrıca, kurum ve kuruluşların bütçelerinin oluşturulması ve kaynak tahsisi de performanslarına ve rasyonel esaslara bağlanacaktır.”

39 uncu madde gerekçesi, “38 inci maddenin gerekçesinde de kısmen ifade edildiği gibi, geleneksel olarak yürütülen denetimin kapsamı yeniden ele alınmakta ve buna performans denetimi eklenmektedir. Stratejik yönetim ve stratejik planlamanın esas olduğu bir kamu yönetimi anlayışında doğal olarak performans denetiminin de yapılması kaçınılmazdır. Ayrıca, bu denetimlerin tanımı yapılmaktadır. Denetim işlevi öncelikle iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmıştır. Bu maddede kullanılan kavramlardan; “Performans” kavramı, kamu kurum ve kuruluşlarının hizmet üretiminde ekonomiklik, verimlilik ve etkililik düzeyini; “Ekonomiklik” kavramı, hizmetin gerekliliğini, yerindeliliğini ve uygun kaliteyi dikkate alarak, faaliyetler için kullanılan her türlü kaynağın (mali kaynaklar, insan

kaynakları, bilgi ve teknoloji, bina, demirbaş ve hizmetin yerine getirilmesi için kullanılan diğer girdiler) maliyetinin en aza indirilmesini; daha önce de tanımlanan ve bu maddedeki bütünlük bakımından bir kez daha vurgulanması yararlı görülen “etkililik” kavramı, hedeflere ulaşma düzeyini ve bir faaliyetin planlanan sonucu ile gerçekleşen fiili durum arasındaki oranı; “verimlilik” kavramı, mallar, hizmetler ve diğer sonuçlar (çıktılar) ile bunların üretiminde kullanılan kaynaklar (girdiler) arasındaki ilişkiyi; “verimli bir faaliyet” aynı girdi ile en çok çıktının elde edilmesi veya aynı çıktının en az girdi ile uygun kalite dikkate alınarak sağlanmasını; “performans ölçütü” kavramı, kurumun başarısı değerlendirilirken gözönüne alınması gereken kıstasları; “performans hedefi” kavramı, ulaşılabilecek kabul edilebilir, ölçülebilir hedef ve standartları; “performans göstergesi” kavramı, hedef ve standartlara karşı ulaşılan sonuçları, ifade etmektedir.”

40 ıncı madde gerekçesi, “Denetimin amacı, kapsamı ve yöntemi ile ilgili olarak getirilen yeniliklere bağlı olarak denetimi yapacak kişi ve kurumlarla ilgili yeni düzenleme yapma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Genel gerekçede de belirtildiği üzere, günümüzde yönetimin kalitesi denetimin kalitesiyle yakından ilişkili hale gelmiş; ancak ülkemizde arzu edilen nitelikte bir denetim sistemi oluşturulamamıştır. Halen kurallara uygunluğa ve geçmişe yönelik olarak, hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun şekilde gerçekleştirilen denetim etkili olamamaktadır. Çok sayıda olması nedeniyle kimi zaman çakışan ve hata bulmaya yönelik olan bu denetim anlayışı sonucunda yöneticiler iş yapamaz hale getirilirken israf ve yolsuzluklara da engel olunamamaktadır.

Yeni denetim sistemi, kişilerin denetlenmesi yerine iş, süreç ve sonuçların denetlenmesine dayanmaktadır. Yapılan düzenlemeyle, denetim sistemi performans esaslı ve iç denetim boyutu güçlendirilmiş hale getirildiğinden denetimi yapacak olanların örgütlenme yapılarının da değişmesi gerekmektedir.

İç denetim, kurumun bütün yöneticileri veya üst yöneticisinin görevlendireceği iç denetim elemanlarınca yapılacaktır. Yöneticiler, kurumun hedeflerine bağlı olarak faaliyet sonuçlarını ve başarısını izlemek ve geliştirmekle yükümlüdür. Bu kapsamda yöneticiler, her zaman kurumlarının eylem ve işlemlerinin hukuka ve belirlenen hedeflere uygunluğunu denetlemek için kurum içinden personel görevlendirebilecektir.

Dış denetim, mali denetim ve performans denetimi olarak kanunla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılacak veya yaptırılacaktır. Bazı kamu hizmetlerinin mahalli idarelere devri ile beraber denetimin de mahallinde yapılması gerekmektedir. Bu amaçla, Sayıştay’ın bölge düzeyinde örgütlenmesine imkan tanınarak; denetim hizmetlerini yürütecek elemanların, denetlenecek olan kurumlara yakınlığını

sağlamak ve denetimin verimliliğini artırmak amaçlanmaktadır.” şeklinde tüm çalışmada iç denetim ile ilgili kısmı özetleyerek olması gereken bir denetim sistemi gerekçeleri ile belirtilmiştir.

Bu yasa tasarısı 80 yıllık bir birikimin ve çalışmaların bir ürünüdür. Bu tasarı ile genel kabul görmüş standartlara uygun bir denetim sistemi getirilmek istenmiş ve denetim sistemi işlevselleştirilmiştir. Ancak tekrar görüşülmek üzere yasa veto edilmiş ülkenin içinde bulunduğu konjonktürün etkisi ile de yasallaşma süreci tamamlanamamıştır. Tasarısının veto edilerek yasallaşmaması ile özellikle denetim sisteminde mevcut teftiş kurul başkanlıkları devam etmiş ve getirilen iç denetim sistemi etkinliği ve farkındalığı yeterince sağlanamamıştır.

III. İÇ DENETİM VE DIŞ DENETİM İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uluslararası uygulamalarda iç denetimin ve yüksek denetimin kendine özgü gelişim süreci, standartları ve görev yapma anlayışları bulunmaktadır. Karşılıklı güven, işbirliği, dayanışma, iletişim, gizlilik içerisinde çalışmaktadırlar. İç denetim ve dış denetim birbirinin çalışmalarından faydalanmakta ve mükerrer denetimi önlemektedirler. Bu şekilde denetimde etkinliği sağlarlar. İç denetim faaliyeti ülkemizde de uluslararası standartlara uygun şekilde uygulanabilirse, hem denetim sistemine hem de yönetime pozitif katkısı olacaktır.⁹² Aynı zamanda iç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlaman da bir güvencesi olarak görülmektedir. İç denetimin kalitesinin artması, yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi kolaylaştırarak yardım sağlamaktadır.⁹³

Geleneksel denetim sisteminin tartışılan konularında biri, iç ve dış denetimin fonksiyonel olarak birbirinden ayrılmadığı, iç denetim ve dış denetim arasında işbirliği, dayanışma, iletişimin bulunmadığı konusudur.

Türkiye’de yüksek denetim faaliyeti yapan Sayıştay bu görevini çeşitli nedenlerle gereği gibi yerine getirememektedir. Bunda Sayıştay’ın kendi içindeki etkenlerin yanında iç denetim sisteminin iyi işlememesi de etkili olmaktadır. Zira Sayıştay, yetersiz iç denetim olgusu nedeniyle iç denetim sonuçlarına dayanarak denetimlerini yürütememektedir. Türkiye iç denetim sistemi, uluslararası standartlarda mevcut denetim organlarınca yürütülmediği için Sayıştay son yıllarda performans denetimi yapmaya çalışmakta ancak yeterli denetim kaynağı ayırlamaması nedeni ile bu hedefini gerçekleştirmekte zorlanmaktadır. Dış denetiminde hedefine ulaşmasını sağlamak bakımından Türkiye’de uluslararası standartlara

⁹² Ersan AYBAR, Baran ÖZEREN, “İyi Bir Uygulama Örneği: İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği”, Çeviri, 2004, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41icvedisdenet.pdf>,

⁹³ M. Kamil MUTLUER ve diğerleri, “Bütçe Hukuku”, İstanbul Bilgi Üniversitesi yayınları I. Baskı, İstanbul, mayıs 2005, s.348

uygun iç denetim yapılmasına ortam oluşturularak iç ve dış denetim arasındaki ilişki kurulması gerekmektedir.

Uluslararası standartlarda iç denetim sisteminin dış denetim ile ilişkileri düzenlenmiş, sistem işbirliği, iletişim, dayanışma, güvenilirlik ve gizlilik üzerine kurulmuştur. Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün 2050-1 Eşgüdüm Performans Standardı esas alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan Türkiye Kamu İç Denetim 2050 Kodlu Standardında “İç denetim birimi yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz tekrarını önlemek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış denetçilerle, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir” denilmek suretiyle iç ve dış denetçiler arasındaki işbirliği standart haline getirilmiştir. Böylece iş birliği için gerekli mekanizmaların iç denetim birimleri açısından kurulması sağlanmıştır.

Bu standartlara göre denetimin etkinliği sağlamak ve mükerrer denetimleri asgariye indirmek için iç ve dış denetim arasında iş birliğine gidilmektedir. Dış denetim hesap verilebilirlik açısından mali denetim ve uygunluk denetimi yaparken iç denetim raporlarından yararlanmaktadır. Fakat dış denetim iç denetimi değerlendiren bir üst yapı kurumu değildir. Kamuya hizmet etmede aynı amacı paylaşırlar. Görevlerinin birbiriyle çakıştığı alanlarda birlikte çalışmadan elde edilebilecek yararlar etkili bir işbirliği ile en üst seviyeye çıkarılabilir.

İşbirliği için yukarıda belirttiğimiz 2050 kodlu Eşgüdüm Standardında, “güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış denetçilerle, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir” denilmektedir. Bu standarda uygun olarak Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 13 üncü Maddesine dayanılarak hazırlanan Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 37 nci maddesinde;

“Denetimin planlanması ve koordinasyonu, mükerrer denetimin önlenmesi, denetimde verimliliğin artırılması, ortak eğitim olanakları gibi hususlar ile karşılıklı olarak denetim faaliyetine ilişkin çalışma bilgilerine ulaşılması konularında iç denetim birimi yöneticisince Kurulun belirlediği politikalar çerçevesinde dış denetimle gerekli işbirliği sağlanır. İç denetim birimi ve Sayıştay arasındaki ilişkiler aşağıdaki çerçevede yürütülür:

a) Sayıştay ile iç denetim birimi arasındaki iletişim ve koordinasyon iç denetim birimi yöneticisi tarafından sağlanır.

b) İçeriklerinin hassas olma ihtimali nedeniyle, iç denetim biriminin çalışma kağıtları ancak özel olarak Sayıştay başkanı tarafından talep edildiği takdirde Sayıştay'a verilir.

c) İç denetim birimi tarafından hazırlanarak üst yöneticiye sunulan raporların sorumluluğu üst yöneticiye aittir. Sayıştay tarafından bu tür raporlara erişim talep edildiğinde bu talep doğrudan üst yöneticiye yönlendirilir.

İç denetim birimi yöneticisi, Kurul tarafından belirlenen ilkeler çerçevesinde, teftiş, soruşturma ve benzer faaliyetleri yürüten diğer denetim birimleri ile gereken işbirliğini sağlar şeklinde düzenlemeye gidilerek iç denetim birimlerin dış denetim birimi Sayıştay ile işbirliği, ortak eğitim, birbirinin çalışma kağıt ve raporlarından yararlanma usul ve esasları belirlenmiştir. Ayrıca iç ve dış denetim arasında ilişki kurularak denetim birimlerine işbirliği yapma, birbirinin çalışmalarından yararlanma imkanı sağlamıştır.

İç denetim birimlerince saptanan ancak bu birimlerin etkisiz veya yetkisiz kaldığı konuların Sayıştay'a aktarılması ve Sayıştay ve iç denetim kuruluşları, yönetim bilimi ile denetim teknikleri arasındaki gelişmeleri izleyebilmek amacıyla karşılıklı bilgi alış verişinde bulunmalıdır. Bu amaçlar doğrultusunda birlikte paneller, seminerler düzenlenmelidir. Değinilen ilişkilerin kurulması ve işletilmesi için Sayıştay'ın iç denetim birimlerinde koordinatörünün bulunmasında çok büyük yararlar görülmektedir.⁹⁴

Denetim sisteminin etkinliği ile ilgili olarak yapılan çalışmalar sırasında, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmadığı ve iç ve dış denetim arasında işbirliği sağlanmadığı şeklinde eleştiriler yapılmıştır. Bu kaygılar, 5018 sayılı Kanun ile bu Kanuna bağlı olarak çıkarılan alt düzenlemelerle giderilmiş, kamu idarelerinde uluslararası standartlara uygun iç denetim sistemi getirilmiştir. Diğer taraftan uygulamada gerekliliği tartışmazsız olan bu iç ve dış denetim arasındaki eşgüdümün sağlanması bakımından TBMM'nin gündeminde olan Sayıştay Kanun Taslağının yasallaşması sırasında buna paralel düzenlemelere yer verilmesi bu tür sorunları gidermiş olacaktır.

Bu yeniden yapılanmanın özümsemesi ve zihniyet değişimi ile ilgili olduğu kadar, kurumsal kaprislerin bir tarafa bırakılarak uluslararası standartların gerektirdiği şekilde eşgüdümü sağlayacak biçimde oluşturulması ile sağlanmalıdır.

⁹⁴ Atilla İNAN, " İç Denetim ve Dış denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkinin Geliştirilmesi", <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der25m7.pdf>,

SONUÇ VE ÖNERİLER

Her devlet dünyadaki değişimden etkilenmektedir. Dünyadaki sosyal, politik, teknolojik değişim ve gelişmeler dünyadaki aktörlerin ekonomilerini, yönetimlerini, sosyal hayatlarını, dünya üzerindeki konumlarını değiştirmekte ve değişime ayak uyduramayan aktörleri olumsuz yönde etkilemektedir. Bilişim teknolojisinin geliştiği bu yüzyılda, ülkeler değişime ayak uydurabilmek için yönetim yapılarını bu duruma uygun hale getirmek ve gelişmelere ayak uyduracak, bu değişim ve gelişimi yönetebilecek şekilde geliştirmek ve güçlendirmek zorundadırlar. Nitekim küresel ekonomik krizler artık ülkelerin dışı açılımı ile birlikte çok hızlı bir şekilde ülkelerin tamamını etkiler hale gelmiştir. Bu değişim veya ekonomik krizlerden olumsuz etkilenmemek için saydam, güçlü bir yönetim ve yönetimin en önemli fonksiyonu olan denetimin güçlü, değişime açık, analiz edebilir ve sonuçta menfaate çevirebilir bir kapasitede olması gerekir.

Türkiye’de bu amaçla 5018 sayılı Kanun 2004 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Avrupa Birliği ve uluslararası standartlara uyumlu olarak hazırlanan bu Kanun, bütçe birliğinin sağlanması, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasını ön plana çıkarmıştır.

Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısı, işleyişi, kamu kaynağının kullanımının genel esasları, sorumluluk sistemi ve mekanizmaları, aktörlerin görev yetki ve sorumlulukları ve uygulanacak yaptırımlar, kamu idare bütçelerinin türü, kapsamı ve bütçeleme sürecindeki görev ve yetkileri, iç kontrol sistemi ve harcama öncesi kontrol uygulamaları, idari ve mali kontroller, muhasebe ve raporlama sistemi, iç ve dış denetimin yapısı, kapsam ve işleyişi Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay gibi merkezi idarelerin görev ve fonksiyonları, kamu idarelerinin görev ve sorumlulukları gibi konular bu Kanunla yeniden düzenlenmiştir. Hesap verilebilirlik açısından üst yöneticiler sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımın önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesinden bakana karşı sorumlu tutulmuşlardır. Üst yönetici bu sorumluluğunun gereğini iyi bir iç kontrol sistemi kurarak yerine getirecektir. Kurulan iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığı ve etkin işleyip işlemediği de kurum bünyesinde doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi tarafından değerlendirilecek ve bu birim tarafından sistemin geliştirilmesi için önerilerde bulunulacaktır.

5018 sayılı Kanun ile getirilen iç kontrol sisteminin amacı, kaynakların önceden belirlenmiş amaçlar çerçevesinde hukuka uygun olarak etkin ekonomik ve verimli kullanılıp

kullanılmadığı konusunda hükümete, parlamentoya, halka ve tüm taraflara güvence sağlamaktır. İç kontrol sisteminin sağlıklı çalışması kamu kaynaklarının en iyi şekilde kullanılmasının ve hesap verilebilirliğin ön şartı olmaktadır. İç kontrol sistemini değerlendiren fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim sisteminin etkin bir şekilde işlemesi esasında Kanunun diğer hükümlerinin etkinliğini de artıracaktır. Kanun'un etkin bir şekilde uygulanabilmesi, Kamu idarelerinde idari kapasitenin geliştirilmesi ve arttırılmasına bağlıdır. Bu Kanunla getirilen kavram, süreç ve sistemlerin iyi yönetim ilkeleri olarak kamu yönetimine girmesi önemlidir.

Köklü bir geçmişi bulunan teftiş kurullarından Maliye Teftiş Kurulu 13.07.2009 tarihli Bakan oluru ile uluslararası standartlara paralel ve iç denetim mantığına benzer "Maliye Teftiş Kurulu (MTK) Görev Standartları" hazırlayarak hayata geçirmiştir.⁹⁵ Buradan hareketle denetim faaliyetlerinin gerek kalite ve gerekse güvenilirlik yönüyle standarda bağlanması ve denetim faaliyetlerinin icrasına yönelik teknik esaslarla birlikte denetçinin sahip olması gereken etik ve mesleki nitelik düzenlemelerin getirilmesinin doğru bir seçim olduğunu göstermektedir.

5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu ile harcama öncesi kontrol ve harcama sonrası denetimler konusundaki merkeziyetçiliğe son verilerek merkeziyetçi olmayan bir yapı benimsenmiş, hesap verme ve yönetim sorumluluğunun gereği olarak kamu idarelerine, sorumluluklarına paralel bir şekilde yetki verilmiştir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın harcama öncesi kontrol konusundaki görev ve yetkilerine son verilerek bu yetki ve sorumluluk kamu idarelerinin kendilerine bırakılmıştır. Kamu idarelerinin harcamaları ve mali işlemlerine yönelik olarak Maliye Bakanlığı ve yerel yönetimlerle ilgili olarak İçişleri Bakanlığı tarafından yapılan harcama sonrası yasal uygunluk denetimleri de sınırlandırılmıştır. İç kontrol faaliyetleri, ön mali kontrol ve iç denetim konusunda sorumluluk ve yetki kamu idarelerinin kendilerine verilmiştir. Ayrıca dış denetim kuruluşu olarak Sayıştay'ın görev ve yetkisi tanımlanmış ve kurumsal ve fonksiyonel anlamda Sayıştay'ın görev ve yetkisi genişletilmiştir. Ancak dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususların ilgili kanunda düzenleneceği belirtilmiş olmasına rağmen Sayıştay Kanununda halen gerekli düzenlemeler yapılmamıştır. (Sayıştay Kanun Tasarısı TBMM'nin gündemindedir) .

Türkiye'de kamu kesiminde, iç kontrol ve iç denetim sisteminin uluslararası standartlarda mevzuat alt yapısı ağırlıklı olarak tamamlanmıştır. Kurumlarda mali ve mali olmayan süreçlerin aynı unvanda, aynı rehber ve standartlara göre aynı merkezi

⁹⁵"Maliye Teftiş Kurulu Görev Standartları", http://www.mtk.gov.tr/görev_standartları, 02.03.2010

uyumlaştırma birimi fonksiyonel işbirliğinde denetlenmesi yerinde bir uygulamadır. Bu sistemin kamu yararına uygun ve etkin bir şekilde uygulanabilmesi için değişimin, taraflara iyi anlatılması ve sürecin iyi yönetilmesi gerekir. Burada en önemli görev merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kuruluna düşmektedir.

İç denetimin tüm unsurları ile etkin hale gelebilmesi için aşağıdaki önerilerin gerek mevzuat gerekse zihinsel değişim yaratılarak hayata geçilmesi gerekir.

İç denetime ilişkin öneriler;

- Tüm kurumların iç denetim birimlerini görev kapsamına alan merkezi uyumlaştırma biriminin kurumsal alt yapısı güçlendirilip, özerk üst kurul haline getirilerek iç denetim görevlerini yerine getirir bir yapıya kavuşturulması gerekir. Merkezi uyumlaştırma biriminde iç denetim kariyer ve tecrübesi olan iç denetçilerin çalıştırılması,
- Özellikle Türkiye’de taşradaki kurumların küçük yapılar olması ve bu küçük yapılarda iç denetçilerin bağımsızlık ve objektifliğini güvence altına almak ve görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmelerini sağlamak için işlevsel hiyerarşik ilişki olarak İDKK'ya bağlanarak eş kaynak kullanımı yolu ile taşrada belli yerlerde iç denetçi havuzu oluşturularak iç denetim kaynağından tasarruf sağlanmalı ve böylece taşrada tüm kurumlarda iç denetim hayata geçirilmesi sağlanmalı,
- İç denetim birimlerinin kurum içi organizasyonel statülerinin teşkilat kanunlarında yer alması ve kurumlarda iç denetim birimleri başkanlıklarının kurulmasının sağlanması ve böylece ayrı bütçe verilerek bağımsızlıkları güçlendirilmelidir.
- Tüm iç denetçilerin çalışmalarının standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığı, etkin işleyip işlemediğini izlemek, iyi uygulama örneklerini hızlıca yayılmasını sağlamak, uygulamayı sürekli izleyip tıkanan noktaları düzeltmek için İDKK ile tüm iç denetim birimlerini birbirine bağlayan bir bilgi iletişim ağı olarak otomasyon sisteminin kurulması gerekir.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu tüm üst yöneticiler ile toplantılar yaparak iç denetim sisteminin farkındalığının sağlanması gerekir.
- Uygulamadaki standart dışı uygulamaların engellenmesi gerekir. Kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin standartlara göre yapılıp yapılmadığının izlenmesi gerekir.

- 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısının yasallaşma sürecinin tamamlanmaması ile mevcut olan denetim birimleri mevcudiyetlerini devam ettirmektedir. Bu nedenle iç denetimle beraber teftiş kurullarının sayısal kapasiteleri ve yetkileri de dikkate alınarak uluslararası standartlara uygun olarak görev tanımlarının yeniden düzenlenmesi veya 29.08.2009 tarih ve 27334 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği ile Merkez Bankasında iç denetim ve teftiş kurullarının kaldırılarak Denetim Genel Müdürlüğü adı altında yeni birimlerin kurulması örneğinde olduğu gibi birleştirilerek yeni denetim anlayışına adapte edilmesi ve böylece denetim kaynağının daha etkin kullanılmasının sağlanması,
- İç denetim birimleri ile dış denetim birimi olan Sayıştay arasında dayanışma, işbirliği, güven sağlanmalı; denetimlerdeki mükerrerliğin önlenmesi, etkin denetimin yapılması bakımından koordinasyon sağlanması, Sayıştay'ın bölge teşkilatlarının kurularak iç ve dış denetim arasında denetçi geçişlerinin sağlanması gerekir.

Sonuç olarak, Türkiye’de iç kontrol ve iç denetim alanında çok büyük ilerlemeler kaydedilmiştir. Bu kavramlar çok yenidir ve Türkiye’de her seviyede bu kavramları anlamakta ve kavramakta ve etkili bir şekilde uygulamakta güçlük çekilmesi doğaldır. İç kontrol konusunun bir yönetim sistemi olarak ele alınmasının büyük ilerleme sağlayacağı açıktır.

Doğal olarak, kamu mali yönetimindeki bu sistemin iyi işlemesi, öngörülen bütün mekanizmaların tam olarak kurulması ve yetkin bir şekilde işlemesi ile mümkün olacaktır. Kamu kurumlarında gerek iç denetim sisteminin kurulması gerekse stratejik plan gibi 5018 sayılı Kanunla getirilen diğer yenilik ve gerekliliklerin yerine getirilmesinin zaman alacağı görülmektedir. Bununla birlikte, bu kavram, süreç ve sistemlerin kamu yönetimine girmesi uluslararası standartları sağlama bakımından önem arz etmektedir. Kamu idarelerinin kısa sürede bu yeni anlayışa uyum göstereceklerine şüphe duymak için de bir neden bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

ABDİOĞLU, H. "İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere, İrlanda Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik tanımlamaları", <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der68m5.pdf>,

ACAR, P. "Avrupa Birliği ve Türkiye'de İç Mali Kontrol Sistemi", Avrupa Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF945FA3CE172FAD28>

AKÇİL, M. "Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi", http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/makcil_ickontrol.pdf

AKSOY, M. (2008), "Kamuda İç Kontrol & İç Denetim", Mukder yayını, Ankara.

AKŞAM, A. (2005), "İç Denetim Mesleği İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi" Hazine Kontrolörleri Başkanlığı yeterlilik tezi, <http://www.hazine.org.tr/kutuphane/tezler/tezozet/taaksam1.php>

ARCAGÖK .M. S- YÖRÜK, B. "Avrupa İçin Kamu Harcama Yönetimi El kitabında Yer alan Alan Pradley tarafından yazılmış" Yönetimin Kontrolü" adlı Makale, Çeviri, <http://www.Bumko.gov.tr/ıç kontrol/makaleler/>,18.02.2010

ARCAGÖK, M.S.- ERUZ, E. (2006), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.

Avrupa Komisyonu, Boşluk Analizi Raporu (23.Eylül.2009), www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/dg.ashx?DİL=1...14960...

AYBAR, E.- ÖZEREN, B. (2004), "İyi Bir Uygulama Örneği:İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği", Çeviri, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41icvedisdenet.pdf>,

Başbakanlık Müsteşarlığı, "Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim Çalışması", <http://www2.cevreorman.gov.tr/ekitap/k1.pdf>

BAŞPINAR, A. (2006), "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", Maliye Dergisi, sayı:151.

BÜLBÜL, M. (2009), "Kamu İç Kontrol Sitemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum", İvme Yayıncılık, Ankara.

CANDAN, E. "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh285.doc>, 12.12.2009

CANDAN, E. (2007),"Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı yayını, yayın no:2007/ 374, Ankara.

CANDAN, E. (2007), "Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı yayını, yayın no:2007/374, Ankara.

DEMİRBAŞ, M. (2005) "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyet Alanlarında Meydana Gelen Değişimler" İstanbul Ticaret Üniv. Sosyal Bilimler Dergisi, sayı:7.
<http://www.iticu.edu.tr/kutuphane/dergi/s7/M00089.pdf>

DPT, (2000)"8. Beş Yıllık Plan: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu", DPT yayınları.
<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>

ECİA DURUM RAPORU (Şubat 2005), " AVRUPA'DA İÇ DENETİM",
[http://icden.kocaeli.edu.tr/mevzuat/%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20DURUM%20RAPORU%20\(AVRUPA\).pdf](http://icden.kocaeli.edu.tr/mevzuat/%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20DURUM%20RAPORU%20(AVRUPA).pdf)

ERKEN Hasan ve Diğerleri, (2009), "Türkiye Kamu İç Mali Kontrolü 2008 Yılı Mayıs değerlendirmesi", Denetim Dergisi, sayı:1

ERKEN, H. (2009) "Denetimde Bağımsızlık Kavramı", Denetim Dergisi, Sayı:1

GEGİN, E. "Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Uluslararası Sermaye Hareketlerini Etkileyen Unsurlar: Kurumsal Yönetim ve İç Denetim" Bildirisi,
http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/23_Murad_Kayacan_Erhan_Yazgan.doc

GÖNÜLAÇAR, Ş. (2007), "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler -1", Mali Hukuk Dergisi, sayı: 130,
http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC_DENETIMDE_Hedefler_ve_Beklentiler.pdf,

GÖSTERİCİ, H. (2006), "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı ve Foksiyonel Bağımsızlık" Vergi Dünyası Dergisi, sayı:275,
http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/idfb_hgosterici.pdf

GÜRKAN, N.Z. (2006), "İç Denetim Faaliyet Alanı", Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, , sayı:39, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh292.doc>

GÜRKAN, Z. N. "Kamu Denetiminin Değişen Yüzü "İç Denetim" ve Eleştirisi", Mali Hukuk Dergisi, Sayı:120

GÜVEN OKAN, C. (2007), "Geleceği Şekillendirmek" X. Türkiye İç Denetim Kongresi, İç Denetim Dergisi, sayı:17

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12 Temmuz 2006, R.G, Sayı : 26226, Karar Sayısı : 2006/10654,
http://www.idkk.gov.tr/web/guest/calisma_usul_ve_esaslari, 03.01.2010

İDKK, "Bilgi Teknolojileri Rehberi", <http://www.idkk.gov.tr>, 20.11.2009

İDKK, (2009) " 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu", Ankara.

İDKK, (2009), "2008 Yılı İç Denetim Genel Raporu", Ankara.

İNAN A. " İç Denetim ve Dış denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkinin Geliştirilmesi",
<http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der25m7.pdf>,

Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı Genel Gerekeçesi,
<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss349m.htm> ,18.01.2010

KARAARSLAN, E. (2006), "5018 sayılı KMYK'nu Kapsamında Güncel Sorunlar", Mukder yayını, 2006 kitapta yayınlanan, KOÇDEMİR'e M. ait, "İç Denetim" adlı makale.

KELEŞ, H. "Kamuda Etkin Bir Denetim İçin Temel Şartlar",
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh229.doc>

KESİK, A. (2005/1), "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (9).
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh284.pdf>

KOÇBERBER, S. (2008), "Dünya'da ve Türkiye'de Denetim Etiği" Sayıştay Dergisi,
<http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der68m4.pdf>

KORKMAZ, U. (Bahar 2007), "Kamuda İç Denetim I", Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı:25.

MADENDERE M.A. (Ekim 2005), "Kurumsal Risk Yönetiminde İç denetimin Rolü", Denetimin Rolü. Çeviri/Derleme.
<http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/Kurumsal%20Risk%20Y%C3%B6netiminde%20C4%B0%C3%A7%20Denetimin%20Rol%C3%BC-%C3%87eviri-M.Ali%20Madendere.doc>

Maliye Bakanlığı, İDKK Yayın No:2, "Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları", http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari,
http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetci_meslek_ahlak 14.02.2010

Maliye Teftiş Kurulu Görev Standartları, http://www.mtk.gov.tr/gorev_standartlari, 02.03.2010

MEMİŞ M. Ü. (2006), "İç Denetim Yönetim Fonksiyonları Yerine Getirmesindeki Türkiye'de Büyük İşletmeler üzerine Bir Saha Araştırması", Çukurova Ün. Sos.Bil.Ens. Doktora Tezi. http://www.tusside.gov.tr/pdf/yonetim_fonksiyonlari_ve_ic_denetim.pdf

MİDYAT, C. S. "Kamuda İç Denetim Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması gerekenler", <http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/kamudaicdenetimcsmidyat.pdf>

MUTLUER; M. K. ve diğerleri, (mayıs 2005), "Bütçe Hukuku", İstanbul Bilgi Üniversitesi yayınları, I. Baskı, İstanbul.

ÖZBARAN M. H. (2000) "Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadele Sayıştayın Rolü" makalesinden "Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal İnceleme" başlıklı Dünya Bankası çalışması ile ilgili değerlendirmesi, Sayıştay Dergisi, sayı.43, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der43m1.pdf>

ÖZEREN, B. (2009), "İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendirilen İlkeler", Sayıştay Başkanlığı, Araştırma, İnceleme, çeviri Dizisi 3, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh226.pdf>

PEHLİVAN AYDIN, İ. (2008), "Yönetmelik ve Örgütsel Etik", Pagem A yayıncılık, Ankara. Sayıştay Kanun Tasarısı, <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/2/2-0594.pdf>, 04.02.2010

TİDE, (2008), "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007)'deki değişikliklerle", Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayını, (Kırmızı Kitap), İstanbul.

TOAİE, (1963), "Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma projesi", <http://www.todaie.gov.tr/pdf/MEHTAP.PDF>,

TOAİE, (1991), "Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporları", <http://www.todaie.gov.tr/pdf/KAYA.PDF>.

Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, Cilt I, Cilt II.

Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında KMYK , (2004)"8. Beş Yıllık Plan: Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Maliye Bakanlığı, Bumko yayını, Ankara, sayı.2004/1.

UZUN A. K. "İç Denetim Nedir", <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnya.pdf>

UZUN, A. K. "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", Denetim Dergisi, sayı: 3

UZUN, A. K. (2006), "Değer Yaratan Denetim", TİDE İç Denetim Dergisi, Bahar, sayı:14

YILMAZ, O. (2001), " Kamu Yönetimi Reformu Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri", www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3331/reform.pdf

YILMAZCAN, D. " Türkiye'de Mali Saydamlık", http://www.saydamlık.org/kibris_dilek.html, 24.02.2009

2001 Yılı Avrupa Birliği İlerleme Raporu, <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF61F70684EA364C1E>

2003 Ulusal Programı , "23.06.2003 tarih ve 2003/5930 sayılı B.K.K.", http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/doc/IV-28.doc

2003 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi, <http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF03107D20BFBAD222>

5018 sayılı KMYK Kanunu, Kabul Tarihi: 10/12/2003, Yayımlandığı R.G, 24/12/2003, Sayı:25326 http://www.idkk.gov.tr/web/guest/5018_sayili_kanun, 03.01.2010

Türkiye İçin 2003 Yılı Katılım Ortaklığı Belgesi,
<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF03107D20BFBAD222>

Türkiye-AB İlişkilerinin Temel Belgeleri,
<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF200939029BD88404>

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği,
İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği,
İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği,
İçin bakınız. http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ikincil_duzey

Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi,
Kamu İç Denetim Standartları,
Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları,
Kamu İç Denetim Birim Yönergesi,
Kamu İç Denetim Raporlama Standartları,
Kamu İç Denetçi Sertifikalarının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller,
Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri,
Kamu İç Denetim Planı Ve Programı Hazırlama Rehberi,
Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi,
Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Kıdemlerinin Belirlenmesine İlişkin Esas ve Usuller,
Kamu İç Denetim Rehberi,
İçin Bakınız. http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ucuncul_duzey

ÖZGEÇMİŞ

1969 yılında Samsun'un Vezirköprü ilçesinde doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini aynı ilçede tamamladı. 1986 yılında başladığı Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden 1990 yılında mezun oldu. 1991 yılında Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün açmış olduğu Muhasebe Kontrol Memurluğu sınavını kazanarak Ankara Defterdarlığında göreve başladı ve sırasıyla, 1992-2000 yıllarında Eskişehir Defterdarlığı, 2000-2005 yıllarında Gümüşhane Defterdarlığı, 2005-2006 yılında Tokat Defterdarlıklarında Muhasebe Denetmeni olarak görev yaptı. 2006 yılında Muhasebat Genel Müdürlüğünün yapmış olduğu Devlet Muhasebe Uzmanlığı sınavını kazanarak 6 ay kadar Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünde Devlet Muhasebe Uzmanı olarak görev yaptı. 2007 yılında naklen Gaziosmanpaşa Üniversitesine iç denetçi olarak atandı. Halen bu görevi yürütmektedir. Evli ve 2 çocuk babasıdır.