

İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler*

Şener GÖNÜLAÇAR
İç Denetçi, Millî Eğitim Bakanlığı,
İç Denetim Birimi Başkanlığı.
sgonulacar@gmail.com
(Temmuz 2007)

Özet

Uluslararası uygulamalarda denetim, ‘kadavraya otopsi yapmaktan ziyade, hayattakilere koruyucu hekimlik yapmak’ yönünde bir değişim, dönüşüm geçirmektedir. Türk Kamu Yönetiminin bir parçası olan teftiş sistemi, iç denetim adı verilen yeni bir modelle tanışmıştır. Uluslararası standartları, yönetime değer katma çabası, güvence vermesi, danışmanlık hizmeti ve etik kodları ile klasik teftiş sisteminin uzağında olan bu yeni denetim motifi; amaçları, kapsamı, ilkeleri ve evrensel geçerliliğe sahip standartları çerçevesinde ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: İç Denetim, Teftiş, Uluslararası Denetim Standartları.

Abstract

In international applications inspection faces a change and transformation in ‘being preventive medicine to the alive rather than being an autopsy to the corpse’. Inspection system which is a part of the Turkish Public Administration is met with a new model called internal audit. Internal audit, which is an inspection pattern that is far from classical inspection system in its international standards, efforts to add value to governance, guarantee, advisory assistance and ethical codes, is evaluated with its aims, scope, principles and international standards.

Key Words: Internal Audit, Inspection, International Audit Standards.

* Bu makale **Mali Hukuk Dergisinin** 130 (Temmuz-Ağustos 2007) ve 131 (Eylül-Ekim 2007)’inci sayılarında yayımlanmıştır.

Giriş

Çağdaş yönetimler, yüzlerini hiyerarşik bürokrasiden *iyi yönetime* doğru çevirmiş durumdadır. Otoriteye dayalı politika oluşturma ve uygulama sürecini içeren “yönetim” kavramının aksine “yönetişim” kavramı; vatandaşların çıkarlarının birleştirildiği, farklılıklar arasında orta yol bulunduğu, hak ve sorumlulukların hayata geçirildiği mekanizmaları, süreçleri ve kurumları kapsamaktadır. Saydamlık, kamu kaynaklarının etkili kullanımı, katılım, dürüstlük ve hesap verme sorumluluğu “iyi yönetim” in temel unsurları arasında sayılmaktadır.¹

Daha kaliteli mal ve hizmet üretme eğilimi ve rekabet ortamı organizasyonları değişime zorlamaktadır. Kamu yönetimleri de organizasyon olarak değişimdeki yerini almak çabasıdadır. Daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme; bürokratik kademelerin azaltılması; katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi; küçülme ve genel giderlerin kısılması; süreçlerin kolaylaştırılması; değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi ve geleneksel denetim süreçlerinin yeniden dizayn edilmesi gibi yaklaşımlar evrensel düzeyde kabul görmeye başlamıştır.²

Yönetim felsefelerinin değişmeye başladığı bir düzlemde, yönetimin bir alt süreci olan denetimde de değişimin olması olağandır. Türkiye’deki klasik teftiş anlayışının çağdaş gelişmelerin dışında kalarak, tükenişe doğru yol aldığı düşüncesi, kamu yönetimi ve işletme yönetimi alanında çalışan bilim adamlarınca dile getirilmektedir. İncelemede, denetimin yönünü geleneksel teftiştten iç denetime yöneltmesi zorunluluğu ve iç denetimle gelen yeni tutumlar üzerinde durulacaktır.

1. Geleneksel Teftiş ve İç Denetim

Denetim; örgütsel eylemlerin ve işlemlerin, öngörülen amaçlar doğrultusunda, benimsenen ilke ve kurallara uygunluğunun belirlenmesidir. Denetimde temel amaç, örgüt amaçlarının gerçekleştirilme derecelerini saptayarak, örgütün etkililik, ekonomiklik ve verimlilik düzeylerini yükseltmek ve onun geliştirilmesini sağlamaktır.

Kamu Yönetiminde, idarenin eylem ve işlemlerinin kontrolü maksadıyla tesis edilmiş birden fazla denetim vasıtası mevcuttur. Bunlar; iç denetim, dış denetim, hiyerarşik denetim ve vesayet denetimini kapsayan *İdari Denetim*; yasama erkinin uhdesinde bulunan soru, meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması, gensoru ile dilekçe hakkı ve İnsan Haklarını İnceleme Komisyonu faaliyetlerini kapsayan *Siyasal Denetim*; medya, sivil toplum kuruluşları ve bilgi edinme hakkını bünyesinde barındıran *Kamuoyu Denetimi* ile bağımsız mahkemeler eliyle kullanılan ve en etkili denetim aracı olan *Yargısal Denetimdir*. Ayrıca, burada belirtilmesi gereken bir diğer önemli husus; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne yapılan bireysel

¹ Sacit Yörüker, **2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası, Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme**, (Ankara: Sunum Metni, 2-3 Nisan 2003), 1, Erişim: 01 Haziran 2007, http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/37ikmyra_sy.pdf

² Baran Özeren, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, (Ankara: Sayıştay, 2000), 34, Erişim: 01 Haziran 2007. <http://www.kidder.org.tr/php/content/view/39/43>

başvurular neticesinde, ülke içinde alınan kararların uluslararası kuruluşlarca denetlenmesi, sorgulanması; ulusal egemenlik ve bağımsızlık açısından yeni bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Audit terimiyle ifade edilen “denetim” Türkiye’de pek uygulama alanı bulamamıştır. Bunun yerine *inspection* olarak adlandırılan “teftiş”, Tanzimat’tan bugüne yaklaşık 150 yıldır haki-miyetini sürdürmektedir. Varolan teftiş geleneği, öz eleştiriye tabi tutulduğunda şunlar söyle-nebilir:

- Sistem, fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak meslekî güvencelere sahip değildir,
- Kimi zaman kanaat zırhı altında sübjektif ve cezalandırıcı yaklaşımlar benimsen-mektedir,
- Daha çok düzenlilik denetimine yoğunlaşılmasından dolayı, faaliyet denetimi ihmal edilmektedir. Bunun neticesinde, yolsuzluk üreten sistemin tasfiyesi konusunda ye-terli katkı sağlanamamaktadır,
- Genel kabul görmüş denetim standartları mevcut değildir ve bunun bir sonucu olarak gelişkin denetim yaklaşım ve tekniklerinden yararlanılamamaktadır,
- Denetim raporları kamuoyuna açıklanamamaktadır,
- Bir kaç teftiş kurulu dışında, müfettişlerin hizmet içinde yetişmeleri için gerekli eği-tim verilmemektedir,
- Denetlenenler denetlenmekten onur duymamaktadırlar, sonuçta denetim; yönetici-lerce talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanmaktadır,
- Denetlenen ile denetleyen arasında karşılıklı güvensizlik mevcuttur.³

Devlet yönetimini iyileştirme/geliştirme gayretlerinden en önemlisi olan 1963 tarihli MEH-TAP (*Merkezî Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi*) Raporunda, teftiş için şu tespitlerde bu-lunulmuştur: Teftiş görevi, düzeltici ve yaratıcı bir görev olarak yürütülmelidir; Merkezi Hü-kümet teşkilatına bağlı alt birimlerin başında bulunanlar ve buralarda görev alanlar, yukarıdan aşağıya doğru idareyi belli amaçlara sevk edici, eksiklikleri giderici, yanlışları düzeltici bir gözetime ve denetime tabi tutulmamakta, teftiş görevi daha çok *suç arayıcı ve cezalandırıcı* amaçlar için kullanılmaktadır.⁴

Mehtap Projesinden 28 yıl sonra hazırlanan KAYA (*Kamu Yönetimi Araştırması*) Raporunda, denetime dair şu yargılara varılmıştır: Kurumlara göre değişebilmekle birlikte, müfettişlerin görev alanında değerlendirilen üç temel konu bulunmaktadır. Bunlar; denetim, soruşturma ve rehberliktir. Rehberlik görevi genel özelliğiyle öteki iki görevle çelişen bir niteliğe sahiptir. Varolan denetim sisteminin yönetimi geliştirmedeki *etkililiği son derece sınırlıdır*. Aynı bi-çimde, denetimde personele rehberlik etme işlevi de gereği gibi gerçekleştirilememektedir.

Bu tespitlerin ardından çeşitli öneriler sıralanmıştır. Denetimde örgütsel yapı ve işleyişe yöne-lik ortak kurallar saptanarak, denetim birimlerinin çalışma düzenleri, güçlü bir yasal temel üzerine oturtulmalıdır; denetim görevlerinin genel standartlar çerçevesinde yürütülmesi sağ-lanmalıdır; denetimin teknik düzeyi yükseltilmelidir; bu çerçevede, istatistik yöntemlerin ge-

³ TESEV, **Kamu Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Konusunda TESEV Görüş ve Önerileri**, (İstanbul: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı, 2004), 2 – 3, Erişim: 02 Temmuz 2007, http://www.tesev.org.tr/etkinlik/tese_v_denetim_gorus_temmuz2004.doc

⁴ TODAİE, **Merkezî Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu (MEHTAP)**, (Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, İkinci Baskı 1966), 354, 356, Erişim: 02 Temmuz 2007, <http://www.todaie.gov.tr/pdf/MEHTAP.PDF>

niş ölçüde kullanılması yoluyla, denetim verimliliği artırılmalıdır; kurumlarda etkililik denetimine önem verilmeli ve iç denetim organları etkililik denetimi yapabilecek bir düzeye yükseltilmelidir.⁵

Son yıllarda batık banka yolsuzluklarında Türkiye'nin kaybettiği ekonomik kaynağın miktarı 70 milyar doları bulmuştur. Bu acı sonucun, kötü yönetimden ve denetim boyutunda getirilen önerilerin yerine getirilmemesinden kaynaklandığını söylemek mümkündür. TOBB'un 1990-2000 yıllarını kapsayan araştırmasına göre, bu 10 yıllık dönemde yolsuzluk ve israfa harcanan kaynağın 195.2 milyar dolar olduğu tespit edilmiştir.⁶

2003 yılı Haziran ayı itibariyle, Türkiye'de 50'den fazla teftiş biriminde 23.104 müfettiş, kontrolör, denetmen, hesap uzmanı ve diğer denetim elemanları görev yapmakta olup Belediyeler ve KİT'lerdeki müfettişler bu sayıya dahil değildir. Denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanıldığı ve var olan keyfi yaklaşımların denetim sistemini son derece sorunlu bir hale getirdiği, bu kadar çok sayıda denetim birimi ve elemanına rağmen, israf ve yolsuzlukların önüne geçilemediği, netice itibariyle kamu denetim sisteminin etkisiz olduğu ifade edilmektedir.⁷

Böyle olmakla beraber; unutulmaması gereken bir Türkiye gerçeği de sivil ve askeri bürokrasideki denetim dışı alanların varlığıdır. Hem hukuki hem de fiili engellemeler, denetim dışı alanları bir realite olarak karşımıza çıkarmaktadır. Ayrıca, etkisiz denetimler, kötü yönetimlerin sonucudur.

Genel olarak Türk Kamu Yönetiminde, özelde de denetim sisteminde bir bunalımdan bahsetmek mümkündür. Toplumun sisteme olan güvenini sarsan çeşitli sorunlar; başta kıta Avrupası ve Anglo-sakson ülkeler olmak üzere tüm dünyada uygulanan, iç denetim modelinin kamuda yerini almasını hızlandırmıştır. Bu kapsamda iç denetimden beklenen; kurum bünyesinde bulunan olası yolsuzlukları, hataları, verimsiz uygulamaları en aza indirmek ve prosedürlerini kontrol edip değerlendirmektir.

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

Modern iç denetim, 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü IIA'nın (*The Institute of Internal Auditors*) New York'ta kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Enstitü, ABD dışındaki ilk birliğini 1944'de Toronto'da, Avrupa'daki ilk birliğini de 1948'de Londra'da kurmuştur. Halen IIA,

⁵ TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu (KAYA)**, (Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1991), 21 – 23, Erişim: 02 Temmuz 2007, <http://www.todaie.gov.tr/pdf/KAYA.PDF>

⁶ Selim Arısoy, **Yolsuzlukla Mücadelede Denetimin Rolü**, Erişim: 16 Haziran 2007, http://www.stratejikboyut.com/index.php?option=com_content&task=view&id=304&Itemid=31

⁷ Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz, **Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**, (Ankara: T.C. Başbakanlık, 2003), 48, Erişim: 01 Haziran 2007, http://turkiye.basbakanlik.gov.tr/docs/basbakanlik/kanuntasarilari/kyyy/Degisim_yonetimi_icin_yonetimde_degisim.doc

⁸ 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu 63'üncü Madde, (2003) T.C. **Resmi Gazete**, 25326, 24 Aralık 2003.

dünya çapında 94 ülkede 249 şube ve enstitüde örgütlenmiş 100.000 iç denetçiyi temsil etmekte ve mesleğin özyönetiminden sorumlu kuruluş olarak hizmet vermektedir.

IIA'ye göre iç denetim; kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler, risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım geliştirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar.⁹

İç denetim faaliyetinin kapsamı yalnızca harcamalar/ödemeler ile gelir işlemleri olmayıp, idarelerin tüm faaliyet ve işlemleri, süreçleri denetim kapsamındadır. Teşkilat bakımından da idarelerin merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatına dahil tüm birimlerinin faaliyet ve işlemleri iç denetim kapsamına dahildir. İç denetimin sadece mali iş ve işlemlere yönelik bir faaliyet olduğu yargısı uluslararası iç denetim standartlarına – *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*¹⁰ – aykırı olduğu kadar ulusal mevzuat normları olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili Yönetmelik hükümleriyle de açıkça çelişmektedir.¹¹ Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu da bu görüşü desteklemekte ve iç denetimin, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun faaliyetlerinin tümünü kapsadığını belirtmektedir.¹²

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkili olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim fonksiyonunun kapsamını, kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkililiği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur.¹³

Kamu idarelerinde gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetinin uygulanacağı temel beş alan Şekil 1'de gösterilmiştir. Bunlar; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi (IT) denetimi ve sistem denetimidir.¹⁴

⁹ ECIIA, (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu – European Confederation of Institutes of Internal Auditing), **Konum Raporu Avrupa'da İç Denetim**, (İstanbul: TİDE, 2005) 23, 26, Erişim: 17 Mayıs 2007, [http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20\(2\).pdf](http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf)

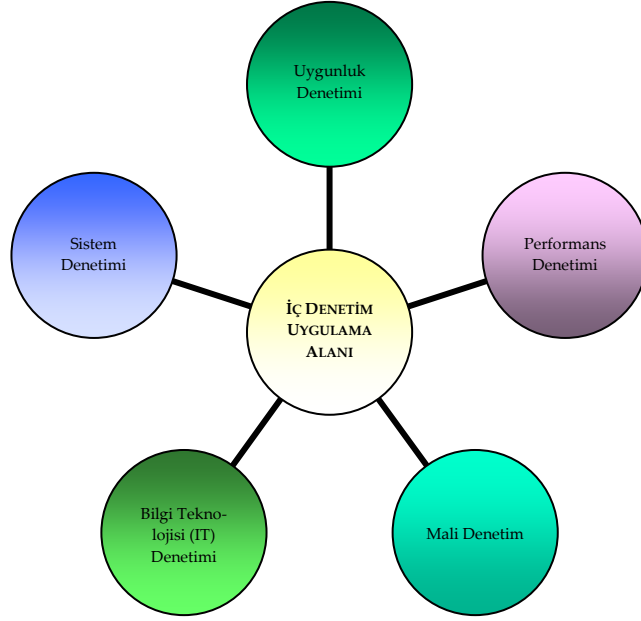
¹⁰ TİDE, **Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları**, Erişim: 09 Nisan 2007, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/icsayfa.aspx?kodal=254> veya <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/standards/standards-for-the-professional-practice-of-internal-auditing/>

¹¹ Cemil Sabri MİDYAT, **Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler**, Erişim: 10 Haziran 2007, <http://www.kidder.org.tr/php/content/view/68/63/>

¹² ECIIA, a.g.e., 27.

¹³ Özeren, a.g.e., 1.

¹⁴ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik 8'inci Madde. (2006). **T.C. Resmi Gazete, 26226**, 12 Temmuz 2006.



Şekil – 1. İç Denetim Faaliyetinin Uygulama Alanları.

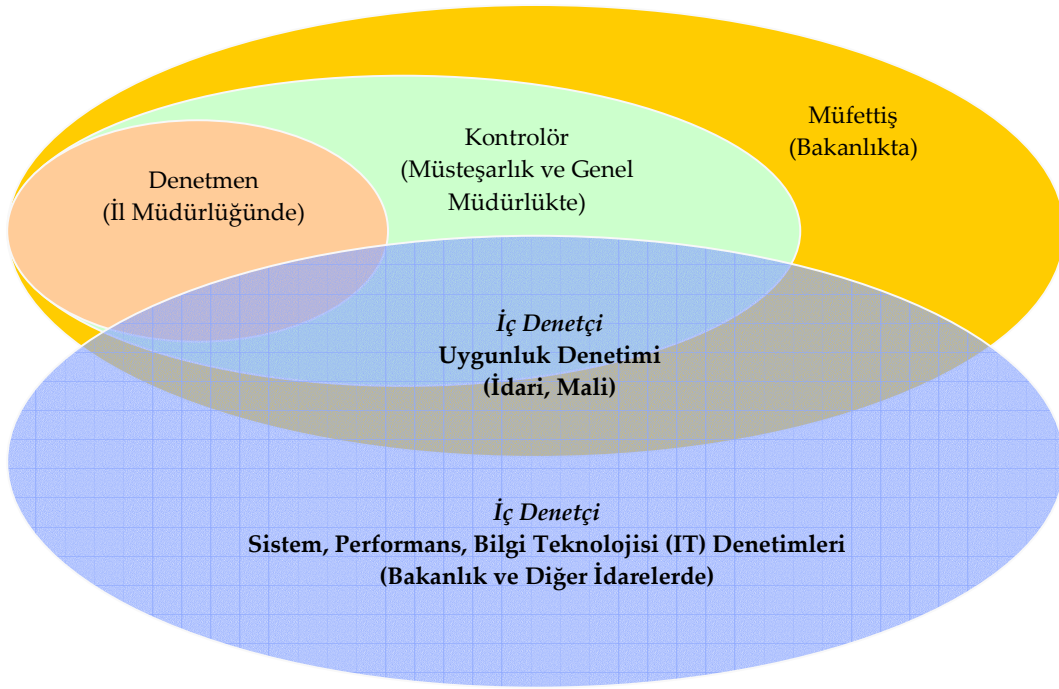
Uluslararası alanda denetim; merkeziyetçi ve ademi-i merkeziyetçi yaklaşım şeklinde iki mottiften oluşur. Avrupa Birliği'nde ise, güney model (merkeziyetçi) ve kuzey model (ademi-i merkeziyetçi) olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. *Merkeziyetçi modelde* iç denetim, Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından yerine getirilir, daha çok ön mali kontrolü yapan birim (ön mali kontrolör) üzerinde yoğunlaşılır ve genellikle yapılan iç denetim faaliyeti mali denetim şeklinde cereyan eder. *Adem-i Merkeziyetçi modelde*, kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk tümüyle harcamacı kamu idaresine aittir ve aynı zamanda klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yöneliş söz konusudur. Bu modelde bakanlık üst yöneticisi ve harcama yetkilisinin sorumluluğu ön plana çıkar. İç denetim, kamu idarelerine bağlı iç denetçiler eliyle yürütülür ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetime ve tüm kontrol sistemine odaklanır. Bunun için de iç denetim, ön mali kontrol süreçlerine, sistem, performans ve bilgi sistemlerinin denetimi üzerinde yoğunlaşır.

Merkeziyetçi modelde, mali işlemlerin mevzuata uygunluğu önemli iken, adem-i merkeziyetçi modelde, yönetsel sorumluluk öne çıkar. Adem-i merkeziyetçi modeli İngiltere ve Hollanda'da; merkeziyetçi modeli de Fransa, Portekiz, Lüksemburg ve İspanya'da görmek mümkündür. Avrupa Birliğinde kuzey modeline (adem-i merkeziyetçi) doğru bir değişim yaşanmaktadır. Ayrıca, ABD'de adem-i merkeziyetçi modelin uygulandığını belirtmekte fayda vardır.¹⁵

Şekil 2'de görülebileceği üzere mevcut teftiş birimleri ile iç denetim arasında yetki ve görev alanı yönünden çakışma mevcuttur. Kamu hizmetlerinde bütünlük ve işbirliği yaklaşımı içerisinde, bu konunun sorun oluşturmayacağı iddia edilse bile, bu tablodaki görüntü geçicidir,

¹⁵ M. Kamil MUTLUER, Erdoğan ÖNER ve Ahmet KESİK, **Bütçe Hukuku**, (İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2005) 350 – 352.

çünkü iç denetim *alternatif* olmak iddiasıyla kamuda yola çıkmıştır. Buna rağmen, iç denetimin, geleneksel teftiş birimlerinin alternatifi mi yoksa *tamamlayıcısı* mı olacağını kamu reformu süreci belirleyecektir.



Şekil – 2. Mevcut denetim yapılarının, iç denetimle olan ilişkisi.¹⁶

2. İç Denetimin Unsurları

Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlâk kuralları iç denetiminin temel unsurlarını oluşturur.



Şekil – 3. İç Denetimin Temel Unsurları

¹⁶ İsmail Hakkı Çakır, *Malî Denetim ve Uygunluk Denetimi*, 2007.

2. 1. Değer Katma

Değer Katmak (*Add Value*), güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırmak ve faaliyetlerin geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltmaktır.¹⁷

İç denetimde temel amaç; denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak olmadığından; organizasyonun daha işlevsel olması, verilen hizmetin kalitesinin artırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak gaye için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkar. Yönetime rakip olmayan, kol kola omuz omuza yürüyen ve de kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesi kesinlikle yapıcıdır ve bunun doğal sonucu kuruma değer katmasıdır.

2.2. Güvence Sağlama ve Danışmanlık

Güvence Hizmetleri (*Assurance Services*); kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (*due diligence*; ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.

Danışmanlık Hizmetleri (*Consulting Services*); herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişarî faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.¹⁸

Güvence hizmetleri; iç denetçinin bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, eldeki bulguları objektif bir şekilde değerlendirmesini içerir. Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir. Güvence hizmetlerinin, genellikle, üç tarafı vardır: Sistem veya ele alınan konunun içinde yer alan kişi veya grup *süreç sahibi*, değerlendirmeyi yapan kişi veya grup *iç denetçi*, değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup *kullanıcı*. Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup genellikle görevlendirmeyi talep edenlerin özel isteği üzerine gerçekleştirilir. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı, değerlendirmeyi talep edenlerle iç denetçi arasındaki sözleşmeye tabidir. İç denetçi danışmanlık hizmeti verirken, objektifliğini muhafaza etmeli ve idarî sorumluluk almamalıdır.¹⁹

Denetimin güvence vermesi, kurumda faaliyetlerin ilgili hukuk kurallarına uygun bir şekilde yürütüldüğü, kaynakların elde edilmesi ve kullanımında hukuka uygunluk yanında etkililik,

¹⁷ TİDE, **Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü**, Erişim: 02 Haziran 2007, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293> veya <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/standards/standards-for-the-professional-practice-of-internal-auditing/>

¹⁸ TİDE, a.g.e.

¹⁹ TİDE, **Uluslararası İç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi** – Kırmızı Kitap (İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), 3.

ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine uyulduğu, kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkili ve yeterli bir şekilde işlediği, üretilen bilgilerin doğru ve tam olduğu, kurum varlıklarının korunduğu, kurum içinde etkili bir iç kontrol sisteminin bulunduğu konusunda kurum içine ve kurum dışına yeterli bir güvence verilmesi anlamına gelmektedir. İç denetimin vereceği güvence makul bir güvence olup yüzde yüz değildir. Danışmanlık hizmeti ise idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır. Yoksa uygulamada çoğu kez yanlış algılandığı gibi işlem veya ödeme bazında yahut muayyen bazı iş ve işlemlerin yürütülmesi sırasında görüş verilmesi değildir.²⁰

2.3. Standartlara Uygunluk

Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortak bir zemin yaratan denetim standartları, denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallar bütünüdür.

Türkiye’de denetim sisteminin etkili olmamasının en önemli nedenlerinden biri, denetim standartlarının geliştirilmemiş olması, dolayısıyla denetim faaliyetlerinin kaliteli gerçekleştirilememesidir. Örneğin ABD’de denetim elemanlarının raporlarını, nasıl ve ne şekilde hazırlaması gerektiği ile ilgili bir dizi bağlayıcı standart mevcutken²¹, Türkiye’de standartlar yerine, herhangi bir yükümlülük getirmeyen ve müeyyidesi bulunmayan “teamüller” geçerlidir.

Standart, geniş bir iç denetim faaliyet sahasının gerçekleştirilmesiyle ve iç denetim performansının değerlendirilmesiyle ilgili gerekleri tanımlayan ve IIA İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan meslekî bir beyandır. Standartların amaçları şunlardır; iç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak; katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak; iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.²²

İç denetim standartları; nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartlarından müteşekkildir. Nitelik Standartları; iç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları; iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, Uygulama Standartları belirli görev türlerine tatbik edilir. Uygulama Standartları güvence ve danışmanlık faaliyetleri için tesis edilmiştir.

Standartlar, Meslekî Uygulama Çerçevesinin bir parçasıdır. Meslekî Uygulama Çerçevesi, iç denetimin tanımını, Etik Kurallarını, Standartları ve diğer kılavuzluk bilgilerini içerir. Stan-

²⁰ Midyat, a.g.e.

²¹ Arısoy, a.g.e.

²² TİDE, Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü.

dartların nasıl uygulanacağına ilişkin kılavuzluk, IIA Meslekî Konular Komitesi tarafından yayınlanan Uygulama Önerilerinde ifadesini bulur.²³

İç denetime ilişkin standartlar ilk kez, uluslararası bir meslekî kuruluş olan ABD İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetimin rolünün ve sorumluluklarının özetini kapsayan bir tebliğ biçiminde yayımlanmaya başlanmış ve mesleğin gelişimine paralel olarak bu tebliğlerin sayısı on üçü bulmuştur. Bu tebliğler daha sonra bir kurgu ve üslup içinde bir araya getirilerek *İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları* adıyla dünya çapında kabul görmüştür.²⁴

2.4. Bağımsızlık

İç denetimin bağımsızlığı hayati bir meseledir. İç denetim elemanları çalışmalarını özgürce ve tarafsız biçimde yürütebildikleri takdirde bağımsızdırlar. Bağımsızlık, iç denetim elemanlarına denetimlerini düzgün bir biçimde yürütebilmeleri için bir zorunluluktur. Yansız ve önyargısız görüşler sunma olanağı sağlar.

Bağımsızlık (*independence*), objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektifliğe yönelik tehditlere karşı, hem kişisel olarak iç denetçi, hem de kurum seviyesinde mücadele edilmelidir. Objektiflik (*Objectivity*), iç denetçilerin görevlerini, iş 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 yargılarını, başkalarınınkilere bağlamamalarını gerektirir.²⁵

İç denetim faaliyetinin bağımsızlığını garanti etmek için, iç denetim yöneticisinin işlevsel (fonksiyonel) olarak denetim komitesi gibi bir organa, idari açıdan ise kurumun İcra Başkanı düzeyinde bir kişiye bağlı olması gerekir. Yeterli kaynaklara sahip, yetkin personelle donatılmış, bağımsız bir iç denetim işlevi; kurumun yönetim süreçlerinin etkililiği ile operasyonel, teknik, mali ve idari riskler gibi her türlü riski iyi yönettiği konusunda güvence sağlayacaktır.²⁶

2.5. Risk Odaklı Denetim

Riskler; kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur. Risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanır. Risk Yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir.²⁷

²³ TİDE, *Uluslararası İç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi – Kırmızı Kitap* (İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), 3 – 4.

²⁴ Özeren, a.g.e. 6 – 7.

²⁵ TİDE, *Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü*.

²⁶ ECIIA, a.g.e., 15.

²⁷ TİDE, a.g.e.

Risk odaklılık, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin günümüzdeki ifadesidir. Riskler, oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler. Risk yönetimi, her türlü riskin tanımlanması, ölçülmesi ve giderilmesini kapsayan sistematik bir yönetim uygulamasıdır. Ayrıca, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır.

Yıllık denetim planları risk odaklı olarak hazırlanır (*makro risk analizi*). Burada, denetim önceliklerinin belirlenmesi ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlatılması hedeflenir.²⁸

Her kişi ve her kurum risklerle karşı karşıyadır. Ekonomik teori, yatırımcıların risk aldıkları takdirde ödül toplayacaklarını öğretir. Riskler yok edilmesi gereken şeytanlar değildirler. Bununla birlikte, kazanılan ödüllerini azami düzeye çıkartmak ve nihai sonuçlardaki değişkenliği azaltmak için, 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. Daha sonra, yönetim sorumluları, bu önlemlerin uygulamasını izlemeli ve risklerin gerektiği gibi belirlendiğinden emin olmalıdırlar. İşte bu, risk yönetimidir.

Bir meslekî iç denetim faaliyeti, risk yönetimine iki yolla destek olabilir: İlk olarak, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak iyi ve etkili çalıştığı ve belirli risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda yönetim kuruluna ve yönetime objektif bir güvence sağlar. İkinci olarak, iç denetim faaliyeti zamanını ve emeğini, kurum çapında düzgün risk yönetimi süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerine harcar.

İç denetim planı, kurumun faaliyetlerinin ve karşı karşıya olduğu risklerin kapsamlı bir incelemesi ve analizi yapıldıktan sonra hazırlanır. Kurum için en yüksek riski oluşturan faaliyetler, coğrafi bölgeler, özel projeler, iş süreçleri ve iştirakler; düşük riskli alanlara göre iç denetimin dikkatinin daha çok olduğu alanlardır. Yüksek riskli alanlar, düşük riskli alanlara göre daha sık iç denetime tâbi tutulur. Ayrıca, iç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkili ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Bu işin bir parçası olarak, iç denetim faaliyeti, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapar, yol gösterir ve işlerin yapılmasına yönelik imkan sağlar.²⁹

2.6. Meslek Ahlâk Kuralları

Meslek ahlâk kuralları, mesleğin serbestliğini ve bağımsızlığını zedelemeyen herhangi bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan denetim faaliyetinin layıkıyla yerine getirilebilmesini sağlayan değerler, prensipler ve yükümlülükler bütünüdür. Bu kurallar doğal olarak meslekle bağdaşmayan hususları ve bazı kısıtlayıcı – yasaklayıcı unsurları içinde barındırmaktadır. İç

²⁸ TCMB, **İç Denetim Uygulamaları** (Ankara: Merkez Bankası İç Denetim Genel Müdürlüğü, Sunum Metni, 2005), Erişim: 10 Mayıs 2007, www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh227.ppt

²⁹ ECIIA, a.g.e., 27.

denetim elemanları sorumluluklarını etkili biçimde yerine getirebilmek için yüksek seviyede davranış standartlarına tabi olmalıdırlar.

Mesleğe ilişkin ahlâk kurallarını koyan organizasyon açısından standartlar, kurumda çalışan denetim elemanlarının uymaları gereken iç talimat ya da yönerge niteliğindedir. Meslek örgütleri açısından ise bu kuralları ihlal eden denetim elemanlarının üyeliklerinin düşürülmesi anlamına gelmektedir. Mesleğe girişle birlikte, denetçiler yasaların ve yönetmeliklerin gereklerinin ötesinde bir öz disiplin zorunluluğunu da üstlenirler.³⁰

<i>İç Denetçilerin Uyacakları/Davranışa Dönüştürecekleri Ahlâki İlkeler</i>
Dürüstlük, Güvenilirlik, Çalışkanlık
Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık
Gizlilik, Meslek Sırlarını Saklama
Yetkinlik (Ehil olma), Yeterlilik

Şekil – 4. İç Denetimde Temel Meslek Ahlâk Kuralları.

Meslek ahlâk kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ‘İlkeler’ ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan ‘Davranış Kuralları’ndan oluşur. Meslek ahlâk kuralları, iç denetim hizmeti veren iç denetim birimi ve iç denetçileri bağlar. Kamu iç denetçi sertifikasına sahip olan veya iç denetçi adayı olanlar için bu kuralların ihlali, Kurulun yönetmelik ve idari düzenlemelerine göre değerlendirilir ve sonuçlandırılır. Olumsuz bir davranışın meslek ahlâk kurallarında açıkça yasaklanmamış olması, o davranışın kabul edilebilir veya doğru olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaz. İç denetçiler, davranışlarını meslektaşlarıyla işbirliği ve iyi ilişkileri destekleyecek şekilde yönlendirmelidir.³¹

3. İç Denetim ve İç kontrol

Literatürde kimi zaman yönetim kontrolleri (*management controls*) olarak isimlendirilen iç kontrol (internal control) kavramı, yönetimin hedeflerini gerçekleştirme konusunda ihtiyaç duyduğu bilgiyi ve güvenceyi sağlayan yönetim araçlarını ifade etmektedir. Bu yönetim araçları arasında kurumun bütün planları, politikaları, prosedürleri ve uygulamaları sayılabilir. Intosai (*International Organization of Supreme Audit Institutions - Uluslararası Sayıştaylar Birliği*) iç Kontrol Standartlarında, iç kontrolün temel hedefleri şu şekilde sayılmaktadır:

- Örgütün işlevine uygun olarak düzenli, ekonomik, verimli ve etkili faaliyetler ve kaliteli ürün ve hizmetler gerçekleştirme,
- Kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,
- Yasalara, yönetmeliklere uyulması,

³⁰ Özeren, a.g.e., 9 – 10.

³¹ Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlâk Kuralları, http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetci_meslek_ahlak

- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

İç kontrol sistemi kendi başına bir sistem biçiminde algılanmamalı; planlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi türünden sistemleri birbirine kaynaştıran bir kavram olarak düşünülmelidir. ABD Sayıştay tarafından yayımlanan “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” başlıklı dokümanda iç kontrolün beş standardı: Kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi - iletişim ve İzleme şeklinde sıralanmaktadır.

İç kontrol bir yönetim aracıdır. Bu bağlamda;

- Tüm yöneticiler kendi kurumlarının amaçlarını, çalışmalarını ve kaynaklarını kontrol etmek bakımından sağlıklı bir iç kontrol yapısının gerekli olduğunu kabul etmelidirler,
- Etkili bir iç kontrol yapısının tasarlanması, kurulması ve sürdürülmesi yöneticilerin sorumluluğundadır,
- Yönetim, genellikle iç kontrol yapısının bir parçası olarak bir iç denetim birimi kurar. İç denetçiler, iç kontrolleri öğretmek ve bu konuda tavsiyede bulunmak açısından değerli bir kaynak oluşturmakla birlikte, sağlıklı bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidirler,
- İç kontrol standartları yöneticilerin çalışmalarını sürekli olarak gözetmelerini gerektirir. İç kontrollerin kalitesi yöneticilerden periyodik bir değerlendirme ve rapor istenerek sağlanır,
- Eksiklikler saptandığında hemen düzeltici önlemlerin alınması gerekir.

İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. Bu çerçevede, iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye (*accounting officier*) güvence sağlanması iç denetimin fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin bizzat kendisi, organizasyonun iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer.³² İç kontrol ise; süreçlerin denetimi, kurum içinde üretilen her türlü bilginin tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği; operasyonların etkililiği ve verimliliği; hukuka ve iç mevzuata uyum ve kurum varlıklarının korunmasını ifade etmektedir. İç denetimin başarısından iç denetçiler, iç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur.³³

Üst yönetim, risk yönetiminin bir parçası olarak iç kontrollerin çerçevesini belirlemekten ve riskler değiştiğinde bu çerçeveyi güncellemekten sorumludur. Yönetim, kontrolleri de uygulamalı ve en önemlisi, düzenli gözden geçirme çalışmaları yaparak ve kendi ilgili bölümlerinden dönemsel raporlar alarak, kontrollerin etkili ve amaca uygun çalıştığından emin olmak için gerekenleri yapmalıdır.³⁴

Ayrıca, etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, doğası gereği maliyeti yüksek olan bir faaliyettir. Bu sistemin denetlenmesi ve değerlendirilmesi içinde görevlendirilen iç denetçiler

³² Sacit Yörüker, **Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve**, (Ankara: TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, 2004), 5 – 8, Erişim: 05 Haziran 2007, http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_2_toplantı.doc

³³ TCMB, a.g.e.

³⁴ ECIIA, a.g.e., 22.

de, bu kadar önemli bir görevi ifa edebilecek yetenek ve yeterlikteki (dolayısıyla pahalı) şahıslar arasından seçilmeli ve oldukça pahalı bir eğitim – öğrenme sürecinden geçirilerek uzmanlaşmaları sağlanmalıdır.³⁵

4. Evrensel Normlarda Nitelikli Denetim

Küresel ölçekte iç denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri; İç Denetçiler Enstitüsü – IIA (*The Institute of Internal Auditors*), iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi – COSO (*The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*) ve dış denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri de Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak adlandırılan INTOSAI tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir.³⁶

Eski olanın değerli olduğu *kıdem* esas, bürokrasinin (askeri bürokrasi dahil) tüm kademelelerinde olduğu gibi, geleneksel teftiş birimlerinde de hali hazırda uygulanmaktadır. İç denetimde, meslekî liyakat salt “kıdem” esasına dayanmaz. Bunun yerine; meslekî başarı ve yeteneğin esas alındığı sertifika sistemi tesis edilmiştir. Sertifikaların derecelendirmesinde de “Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller” geçerlidir. Bu yapıda, iç denetçilerin bilgi, beceri ve diğer meslekî niteliklerinin sürekli olarak geliştirilmesi hedeflenmektedir. Sertifika derecelendirmesindeki puanlamada esas alınan unsurlar şunlardır:

- Alınan meslek içi eğitimler,
- Yazılan raporlar ve diğer çalışmalar,
- Yayınlanmış makale ve kitaplar,
- Sicil notu, başarı ve takdirnameler,
- Eğiticilik faaliyetleri,
- Yabancı dil bilgileri,
- Yüksek lisans veya doktora eğitimleri.

Kıdem esaslı örgütlerde; donukluk, yaşlılık, eski tecrübelerin bitmez tükenmez tekrarı, nostalji, haksız rekabet ve *dün* söz konusu iken, sertifikasyona dayalı yapılarda; evrensellik, özgüven, değişimin sürekliliği, gelişim, çevreyle uyum, iş barışı, emeğe saygı ve *yarın* vardır.

<i>İç Denetçi Sertifika Derecesi</i>	<i>Görevlendirileceği Alan</i>
<i>A-1</i>	Uygunluk Denetimi ve Mali Denetim
<i>A-2</i>	Performans Denetimi
<i>A-3</i>	Sistem Denetimi
<i>A-4</i>	Denetimin Gözetimi ve İzleme Faaliyeti

Şekil – 6. İç Denetçilerde Sertifika Derecesi ve Görevlendirme Tablosu.

³⁵ Salih Tanju Yavuz, “İç Kontrol Fonksiyonu’nun Bileşenleri, İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, **Bankacılar Dergisi** 42, (2002): 51-52.

³⁶ Ahmet Başpınar, “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, (**Maliye Dergisi** 151, 2006): 24.

İç Denetçilerin görevlendirilmesi de sertifika derecelerine uygun olarak yapılır. Bu çerçevede yeterli sayı ve sertifika derecesinde iç denetçi bulunması halinde; Şekil – 6’da belirtilen alanlarda görevlendirmelerin yapılması esastır. Bilgi teknolojileri denetimi İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen esaslar doğrultusunda gerçekleştirilir. Danışmanlık faaliyeti, danışmanlığın mahiyetine göre her sertifika düzeyindeki iç denetçi tarafından yerine getirilebilir.³⁷

İç denetçilerin meslekî gelişimleri maksadıyla, İç Denetçiler Enstitüsü IIA’in verdiği ve uluslararası geçerliliği bulunan dört "unvan sertifikası"³⁸ bulunmaktadır.

<p>Uluslararası İç Denetçi Sertifikası Certified Internal Auditor®</p>  <p>Bu alandaki en temel sertifikadır. Küresel olarak bir iç denetçinin sahip olması gereken bilgi, yetenek ve yetkinlikler ölçülmeye çalışılır. Kurumsal yönetim, risk, meslekî uygulama çerçevesi, muhasebe, finans, genel işletme ve yönetim sınav konularını oluşturur. 24 aylık denetim tecrübesi istenmekte, yüksek lisans derecesi 12 aylık tecrübe yerine sayılmaktadır.</p>	<p>Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası Certification in Control Self-Assessment®</p>  <p>CCSA adaylarının yüksek bir ahlâkî ve meslekî karaktere sahip olmaları beklenir. CCSA adayları, kontrol ile ilgili en az 12 aylık iş tecrübesine sahip olmalıdır. Sınav; kontrol özdeğerlendirme, kalite güvence, risk yönetimi, çevre denetimi ve denetim gibi konuları kapsamaktadır.</p>
<p>Uluslararası Finansal Hizmetler Denetçisi Certified Financial Services Auditor®</p>  <p>IIA’in özellikle bankacılık, sigortacılık ve menkul kıymetler ile ilgili finansal hizmet kuruluşlarında denetim görevi yapan profesyoneller için geliştirdiği bir programdır. Finansal hizmetler denetimi, finansal hizmet ürünleri denetimi, finansal hizmet süreçleri denetimi ve yasal çerçeve sınav konularını oluşturmaktadır.</p>	<p>Uluslararası Kamu Denetçisi Certified Government Auditing Professional®</p>  <p>IIA tarafından özellikle kamu kuruluşlarında denetim görevi yapanlar için geliştirilmiş bir programdır. Sınav, Intosai kamu denetim standartlarını temel alan sorulardan oluşmaktadır. Fon muhasebesi, kamu yararına yapılan transfer harcamaları, yasal gözetim, standartlar, yönetim, risk - kontrol çerçevesi, kamu denetim uygulamaları, kamu denetim becerileri - teknikleri, kamu denetim ortamı sınav konularını oluşturur.</p>

Şekil – 5. İç Denetimde Uluslararası Unvan sertifikaları.

İç denetime geçiş süreci sonrası dönemde, iç denetçiliğe herhangi bir iş tecrübesi olmayanlar alınmayacaktır. Bunun yerine, *belli bir hizmet/kariyer geçmişi olan sertifikalı kamu görevlileri* arasından atamalar yapılacaktır. Ayrıca, iç denetçilerin tüm kamu idarelerinde, *üst yönetici*

³⁷ Kamu İç Denetim Birim Yönergesi 30’uncu Madde.

³⁸ TİDE, **Unvan Sertifikasyonu**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Erişim: 03 Mayıs 2007, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=240&KS=2007541739310> veya The Institute of Internal Auditors, **Certification**, <http://www.theiia.org/certification/>

olarak tanımlanan yöneticilere bağlı olarak görev yapacak olması, tüm idarelerde *aynı atama usulünün* uygulanması, *aynı unvanın* kullanılmasının öngörülmesi de getirilen yeniliklerden birisidir. Böylece, idareler arasında denetim elemanlarının bağlı olduğu merci bakımından tekdüzelik oluşturularak, unvan ve atama usulü gibi konulardaki farklılıklara son verilmiş olacaktır.³⁹

5. İç Denetimin Yönetimi

Türkiye’de denetimin bağımsızlığı ilkesinin yanlış anlaşılması yüzünden denetim adeta yalnız bırakılmış ve kendi haline terk edilmiştir. Bu da "denetim yönetimi"nin gelişmemesi sonucunu doğurmuştur. Oysa denetim de yönetilmesi gereken bir fonksiyondur ve denetimde verimlilik, etkililik ve tutumluluk ancak çağdaş bir denetim yönetimiyle yakalanabilir.

Denetimin yönetilmesi, genel olarak, denetim biriminin rasyonel bir şekilde organize olmasını ve birim içinde sağlıklı bir hesap verme yükümlülüğü zincirinin kurulmasını, denetim süreçlerinin netleştirilmesini, görev ve sorumlulukların belirlenmesini, stratejik planlar hazırlanmasını; özel olarak da faaliyet bazında denetim işinin planlanmasını; plana uygun biçimde icra edilmesini; bulgularının en etkili biçimde sunulmasını; denetim sonuçlarının izlenmesini gerektirir. Denetim biriminin tüm bunları etkili bir biçimde gerçekleştirmesini sağlayacak iç kontrollerle donatılması; dahası, bir fonksiyon olarak denetimin de denetlenmesi gerekecektir. Kamu kurum ve kuruluşlarının kendilerine tahsis edilen kamu kaynaklarının hesabını Parlamente’ye vermesi zorunluluğu denetim birimleri için de geçerlidir ve bu durum denetimin bağımsızlığına halel getirmez.⁴⁰

Kanada Sayıştay’na göre denetimin yönetimi; genel kabul görmüş denetim standartlarına, ilgili mevzuata, kurumsal politikaya, uygulama ve prosedürlere uygun olarak kaliteli bir denetim yürütmek için girilen işlem ve eylemlerin bütünüdür. Yetki, bağımsızlık, yansızlık, dürüstlük, denetimin yürütülmesi, danışma, bilgi güvenliği, bilgiye erişim ve bilginin muhafazası denetim yönetiminin alt öğelerini oluşturmaktadır.⁴¹

İdari olarak icra başkanına (üst yöneticiye) bağlı olmak, iç denetimin örgütsel statüsünün güçlendirilmesine, iç denetim yöneticisinin üst yönetimle ilgili önemli bilgi paylaşım toplantılarına katılmasına, iç denetim faaliyetinin personel, bilgi ve belgelere herhangi bir kısıtlama olmadan erişiminin sağlanmasına ve iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığının gelişmesine yardımcı olur. Ne çok düşmanca, ne de çok dostça olan ve karşılıklı güvene dayanan dengeli bir ilişki kurmak, kurumun menfaatinidir.

İç denetim birimi yöneticisi, kurumun karşı karşıya olduğu risklere göre ve bu riskleri esas alarak iç denetim çalışmalarını planlayacak; yönetim sürecinin diğer katılımcılarına somut ve zamanında raporlar sunacak ve kurum içinde kesintisiz ve sürekli gelişim dürtüsünün başarılı olmasını sağlamak amacıyla yönelik iç denetim önerilerini takip edecektir. Bunun için de; iç

³⁹ Midyat., a.g.e.

⁴⁰ İhsan Gören, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim** (İstanbul: TESEV, 1999). Erişim: 03 Haziran 2007, http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_denetim_metin_tebliğ1.php

⁴¹ Sayıştay, **Denetimde Kalite Yönetimi Güvencesi Kontrolü** (Ankara: Sayıştay, 2003), 47 – 48, Erişim: 02 Temmuz 2007, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras29DenKalYonGuvKont.pdf>

denetim faaliyeti, kurum hakkında sahip olduğu derin bilgi seviyesini sürdürmek ve daha da geliştirmek için yeterli sayıda yönetim ve personel kadrosuna sahip olmalıdır. Bu sayı, kurumun büyüklüğüne ve karmaşıklık düzeyine göre değişir.⁴²

Uluslararası standartlar, ECIIA'in Konum Raporu'nda da belirtildiği şekilde olmasına rağmen, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, iç denetim fonksiyonunu; bir birime değil de üst yöneticiye bağlı şahıslara (iç denetçilere) vermiştir. İç denetim faaliyeti *fonksiyon odaklı* olarak ortaya konulmak yerine, esas olarak iç denetçilerin görev ve yetkileri bağlamında düzenlenmiştir. Doğru olan, iç denetim faaliyetinin amacının, fonksiyonunun ve kapsamının müstakilen düzenlenmesi, bu faaliyetin idarelerin iç denetim birimleri tarafından yürütüleceğinin öngörülmesi (küçük idarelerde iç denetim faaliyeti olarak iç denetçiler tarafından) ve iç denetçilerin görev ve yetkilerinin de bu çerçevede ayrıca düzenlenmesidir. Bu nedenle, yapılması gereken denetim birimi yönetiminin; "İç Denetim Birimi Başkanları"na verilmesi ve bu göreve atanma ve görevden alınmaya ilişkin objektif kriterlerin de önceden düzenlenmesidir.⁴³

İç denetim birimi başkanı, iç denetim birimini; yönetimce onaylanan ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunca kabul edilen denetim faaliyetlerini, genel amaçları gerçekleştirecek ve sorumlulukları yerine getirecek, kaynakları verimli, etkili ve ekonomik biçimde kullanacak ve İç denetim mesleği uygulama standartlarına uygun düşecek biçimde, işin gereğine uygun olarak yönetmekten sorumludur.⁴⁴

6. Sonuç

Türkiye Cumhuriyeti Devleti, denetim birimi çokluğuna karşın, (Belediye ve KİT'ler hariç, 50'den fazla teftiş biriminde 23.000'den fazla denetim elemanı) etkili bir denetim sistemi kurup işletememenin sıkıntılarını yaşamaktadır. Polis müfettişliğini andıran müfettişlikten (*inspectors*); modern anlamda teknoloji yoğun, sistem tabanlı denetim uygulamalarını benimsemiş ve gerektiğinde ilgili olduğu konularda danışmanlık da sağlayabilen iç denetçiliğe (*internal auditors*) geçiş süreci, tüm dünyada geniş kabul gören ve desteklenen bir olgu olmasına rağmen, Türkiye özelinde direnişle karşılaşmaktadır.

İç denetimi kendileri için bir tehdit olarak görüp direnişe geçenler; yönetim birimleri değil, sadece klasik teftiş birimleridir. İleri sürebildikleri tek argümanları da yolsuzlukla mücadelenin sekteye uğrayacağı hususudur. Buradaki tuhaflık, söz konusu birimlerin rüşvet ve yolsuzlukla mücadeleyi tek misyon olarak benimsemiş olmalarıdır. 150 yıllık bir geleneğe ve birikime sahip teftiş birimlerinin gelebildiği son aşama, muhakkiklik müessesesi olmamalıydı. Çünkü, soruşturma yapmak, müfettişlerin asli ve zorunlu vazifelerinden değildir. Bu tali işin nasıl oldu da, asli bir hal aldığına cevabı bulunduğu, zaten Türkiye'deki denetim sorunu çözülmüş olacaktır.

⁴² ECIIA, a.g.e., 25.

⁴³ Midyat, a.g.e.

⁴⁴ Özeren, a.g.e., 34.

Türk Kamu Yönetimindeki önemli iyileştirme çabalarından ikisi, 1963 tarihli Mehtap ve 1991 tarihli Kaya raporlarıdır. 44 yıl önce teftiş sistemi için Mehtap Raporunda yapılan eleştiriler, bugün de güncelliğini korumakta ve teftiş geleneğinin değişime karşı azminin bir timsali olarak yerini almaktadır. Ne yazık ki, sistemi geliştirmek, güncellemek, daha kaliteli bir hal almasını sağlamak, dinamizmini ve verimliliğini arttırmak için uğraş vermesi gereken teftiş birimleri, donuk ve statik bir hal almışlardır. Tarihsel gerçekliğinde; bürokrasinin kurmay sınıfını oluşturan, saygı duyulan, danışılan, aranılan, el üstünde tutulan bu birimler, ne yazık ki bugün, misyonsuzluk girdabındadırlar. Eğer denetim elemanı; polis, jandarma, savcı ve hakim rollerini denetim elemanlığının önüne geçirmişse ve belirtilen dört rolü de herkesten çok sevmişse, muhakkikliğin tutunulan son dal olması normaldir. Bu tablo, kurumsal varoluş sebeplerinin tükenmiş olduğunun da kanıtıdır.

Türk denetim sisteminin esasını oluşturan müfettişlik müessesesinin model alındığı ülke Fransa'dır. Bu kurum, Türkiye için, tarihi bir tecrübenin veya birikimin bir ürünü değildir. Katma değer yaratıp yaratmadığı ve örgüt iklimine pozitif katkısının olup olmadığı hususları tartışılır duruma gelmişse, bu alanda alternatif arama süreci başlamış demektir. Eğer tek sorun; rüşvet, yolsuzluk ve bilumum kanunsuzlukla mücadeleyle, Anglo-Sakson örneği başarılı bir seçenek olarak önümüzde durmaktadır. Şöyle ki, ABD ve İngiltere'de, idareden kaynaklanan usulsüz işlemler üzerinde, inceleme ve soruşturma faaliyetleri *ihtisas komisyonları* marifetiyle yürütülmektedir. Dahası, bu uğraşı herhangi bir birimin tekelinde değildir. Ayrıca, rol hırsızlığının da gereği yoktur. Türkiye'de, tüm yolsuzluklarla mücadele edecek ve kamunun menfaatlerini koruyacak, Cumhuriyetin Savcılarını görevlerinin başındadırlar.

Kötü yönetilen bir sistemin çıktısı elbette ki yolsuzluk olacaktır. Yolsuzlukla mücadele için teftiş birimlerinin sayısını ve yetkisini arttırmak palyatif bir yaklaşımdır. Süper müfettişlikler, polis devleti zihniyetinin bir ürünüdür. Yolsuzlukların ortadan kalkması ancak ve ancak iyi yönetim ile olur.

İlk kez 5018 sayılı kanunla Türk kamu yönetimine giriş yapan iç denetim sistemi; detaylı ve genel kabul görmüş standartları, etik kuralları, uygulama rehberleriyle kısa zamanda büyük önem kazanacaktır. Kamu idarelerinde başarılı ve uluslararası standartlara uygun bir iç denetim sistemi kurulması mümkün bulunmakta olup en önemli sorun uyum sorunudur. İç denetim sisteminin başarıyla uygulanması halinde; 5018 sayılı kanunla getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin hayata geçmesi; geçmişe ve mevzuata odaklı klasik teftiş sisteminin uluslararası standartlar ve AB mevzuatı paralelinde geliştirilmesi; neticede, kamu idarelerinin faaliyetlerinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik artışının sağlanması mümkün olacaktır.⁴⁵ Giderek daha fazla sayıda kurum, meslekî iç denetim uygulamalarından yararlanmaya başlamaktadır. Bu durum, Avrupa'da gerek kamu gerekse özel, bütün sektörlerde iç denetçilerin sayısındaki artıştan görülebilir.⁴⁶

Türkiye için İç Denetimin uluslararası boyutu da vardır. Önce bölgesel birlik, ardından küresel bir süper güç olma kararlılığındaki Avrupa Birliği ile Birliğe aday ülke statüsündeki Türkiye arasında 2005'te başlayan müzakere süreci hali hazırda devam etmektedir. Bu bağlamda, 32'nci Fasil olan "Mali Kontrol" başlığı, 26 Haziran 2007 tarihinde müzakereye açılmıştır. Bu fasılda; yönetsel hesap verebilirliğin sağlanması, etkili bir mali yönetim – kontrol sisteminin

⁴⁵ TCMB, a.g.e.

⁴⁶ ECIIA, a.g.e., 15 – 16.

kurulması, *bağımsız bir iç denetimin oluşturulması*, dış denetim ve diğer başlıklar yer almaktadır.

Kamu sektöründe yeni olan iç denetim modeli, sihirli bir iksir değildir. Sisteme sirayet etmiş olan güvensizlik ve kötü yönetim, bir işlev bozukluğu olarak görülmelidir. Bu itibarla, ülkenin bütün kurumsal sistemlerinin geliştirilmesi hedef alınmalıdır. “Reform, yüzde 70 alışkanlıkların değiştirilmesi, yüzde 20 sistem değişikliği ve yüzde 10 yasal değişiklik gerektirir”⁴⁷ şeklindeki tespit, Türkiye’deki kamu reformu süreci için de geçerlidir. Saydamlık, şeffaflık - hesap verme sorumluluğu, liyakat, verimlilik, katılımcılık, yönetimdeki yozlaşmanın önlenmesi ve kaliteli kamu hizmeti başlıkları altında sıralanan toplumsal talepler; siyasi, hukuki, iktisadi ve idari reformların gerçekleşmesi ve de en önemlisi, topyekün bir *zihniyet değişimi* ile karşılanabilecektir.

İç denetçilerden beklenen tavır, geleneksel teftişlerde var olan kurumsal motivasyonsuzluk tuzağına düşmeden; dikkatli, özenli, iletişime açık, insanı merkeze alan, geniş perspektifli, sağlam karakterli, iyi niyetli ve uzmanca bir tutum sahibi olmaktır. Ayrıca, yeterli bilgi ve beceriyle donanmış olduklarını ortaya koyabilmeli ve günümüzde yaşanan hızlı değişim ve dönüşüme uyum gösterebilecek sürekli bir eğitimi hedefleyebilmelidirler.

⁴⁷ Kanada’da yürütülen **KY 2000-Kamu Yönetimi Programı Genel Sekreterinin** açıklaması. (Aktaran: Sacit Yörüker, 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası, Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme, 13)

Kaynakça

- Arısoy, S. (2007). **Yolsuzlukla Mücadelede Denetimin Rolü**.
- Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu. **Maliye Dergisi** 151.
- Çakır, İ. H. (2007). **Malî Denetim ve Uygunluk Denetimi**.
- Dinçer, Ö. ve Yılmaz, C. (2003). **Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 1**. Ankara: T.C. Başbakanlık.
- ECIIA, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu – European Confederation of Institutes of Internal Auditing. (2005). **Konum Raporu, Avrupa’da İç Denetim**. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).
- Gören, İ. (1999). **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim**. İstanbul: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı (TESEV).
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006). **T.C. Resmi Gazete, 26226**, 12 Temmuz 2006.
- Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). **T.C. Resmi Gazete, 25326**, 24 Aralık 2003.
- Midyat, C. S. (2007). **Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler**, Erişim: 10 Haziran 2007, <http://www.kidder.org.tr/php/content/view/68/63/>
- Mutluer, M. K., Öner, E., ve Kesik, A. (2005). **Bütçe Hukuku**. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Özeren, B. (2000). **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**. Ankara: Sayıştay Yayınları. Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi 8.
- SAYIŞTAY. (2003). **Denetimde Kalite Yönetimi Güvencesi Kontrolü, Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi**. Ankara: Sayıştay.
- TCMB. (2005). **İç Denetim Uygulamaları**. Ankara: Merkez Bankası İç Denetim Genel Müdürlüğü, Sunum Metni.
- TESEV. (2004). **Kamu Denetim Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Konusunda TESEV Görüş ve Önerileri**. Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı.
- TİDE. **Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü**. Erişim: 02 Haziran 2007. <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293>

- TİDE, **Uluslararası İç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi** – Kırmızı Kitap. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
- TİDE. **Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları**. Erişim: 09 Nisan 2007. <http://tide.org.tr/TIDEWEB/icsayfa.aspx?kodal=254>
- TİDE. **Unvan Sertifikasyonu**. Türkiye İç Denetim Enstitüsü. Erişim: 03 Mayıs 2007, <http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=240&KS=2007541739310>
- TODAİE. (1966). **Merkezî Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu (MEHTAP)**. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.
- TODAİE. (1991). **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu (KAYA)**. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.
- Yavuz, S. T. (2002). İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri, İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten (İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?. **Bankacılar Dergisi** 42.
- Yörüker, S. (2003). **Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme**. Ankara: 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası.
- Yörüker, S. (2004). **Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve**, Ankara: TESEV Denetim Çalıştay İkinci Toplantısı.