

KAMUDA İÇ DENETİM (I)

Umut KORKMAZ
Devlet Bütçe Uzmanı

1. GİRİŞ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği yeni anlayış çerçevesinde mali yönetim ve kontrol alanında önemli değişimlerin yaşandığı bu dönemde üzerinde en çok tartışılan hususlardan biri de hiç kuşkusuz iç denetim kavramıdır.

İç denetim nedir ve mevcut denetim anlayışından farklı olarak kamu idarelerine neler sunmaktadır? Bu süreç içerisinde neler yaşandı? Şimdiye kadar yapılan çalışmalar nelerdir? Bu çerçevede ele alınacak makalenin ilk bölümünde iç denetim kavramı; amaç, kapsam, dış denetimle ilişkisi, ihtiyaç duyulma nedenleri ve 5018 sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemeler açısından ele alınacaktır. Makalenin bir sonraki bölümünde ise ülkemizde kamu idarelerinde iç denetim sisteminin uygulamaya konulması adına yapılan çalışmalar ve gelinen nokta hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

2. İÇ DENETİM

İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) yaptığı ve uluslararası kabul görmüş iç denetim tanımı şöyledir: "İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin

gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar."

İngiltere Hazinesi tarafından yayımlanan "Kamu İç Denetim Standartları" başlıklı dokümanda da iç denetim şöyle tanımlanmaktadır:

"İç denetim, bir organizasyonun bünyesindeki bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir:

İç denetim, esas itibarıyla, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında Kurum Başkanına bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar. Ayrıca, iç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen alanlardaki hat yönetimine (line management)¹ yarar sağlar. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim; hedeflerin gerçekleşmesini, uygun risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme sorumluluk süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere riayeti, organizasyon için saptanan davranışsal ve ahlaki standartlara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri kapsar.

İç denetim, özellikle, organizasyonun risk yönetimini, kontrolünü ve yönetimini geliştirmede hat yönetimine yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti de sağlar. İç denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak üzere

1 Hat yönetimi kavramı en alt kademedeki en üst kademe kadar uzanan yöneticilerin tümünü içine almaktadır.

uygulamaya koyduğu politikaların, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirmeye yönelik tavsiyelerde bulunulması yoluyla iç denetim becerilerinden yararlanır. Bu tür danışmanlık çalışması iç denetimin risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında bulunduğu görüşe katkıda bulunur.”.

Yukarıda yapılan tanımlardan hareketle iç denetimi aşağıdaki şekilde unsurlarına ayırabiliriz:

- Objektif olması,
- Güvence ve danışmanlık hizmeti vermesi,
- Kurumun faaliyetlerini geliştirilmesi ve değer kazandırması,
- Kurumun hedeflerinin geliştirilmesine yardımcı olması,
- Risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimi,
- Sistematik ve disiplinli çalışma.

İç denetimin özünde objektif olma anlayışı yatar. Subjektif değerlendirmelerin denetim faaliyetlerine etki etmemesi temel ilkedir. Gerek denetim sürecinde gerekse sonuçların değerlendirilmesinde varolanın esas alınması, iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçinin değerlendirmelerinde tarafsız, yansız ve dürüst olması, üst yönetimin ve denetim sonuçları ile ilgilenenlerin kuruluşun genel durumu ile ilgili tam ve doğru bilgiye sahip olması açısından önemlidir.

İç denetim, güvence ve danışmanlık hizmeti verme fonksiyonlarından oluşmaktadır. Güvence verme fonksiyonu, 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; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun

bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir. Danışmanlık hizmeti verme fonksiyonu ise, iç denetimi diğer denetim türlerinden farklı bir noktaya taşımaktadır. İç denetçiler gerek kurum içine gerekse kurum dışına çeşitli konularda danışmanlık yapabilirler. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

İç denetimde temel amaçlardan birisi de geleceğe yönelik projeksiyonlara yer verilerek ilgili kuruluşun faaliyetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde yapılmasına yönelik öneriler geliştirilmesidir. Bu öneriler, kurum politikalarına yön veren üst yönetime yardımcı olması ve kuruluşu daha ileriye götürecektir. Politikaların kapsamının belirlenmesi açısından oldukça önem taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında iç denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkan tablonun, iç denetçiler tarafından iyi değerlendirilip analiz edilmesi ve eldeki bulguların kuruluş açısından iyi uygulamalar kapsamında sonuca yönelik politikalar için altyapı oluşturacak şekilde derlenmesi gerekmektedir.

Sistematik ve disiplinli çalışmanın oldukça önemli olduğu iç denetim faaliyeti; risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimini kapsayacak bir şekilde yapılmalıdır. İç denetim bu kapsamda uygulanabildiği ölçüde etkinlik derecesini artırarak, ilgili kuruluşa sağlayacağı katma değeri daha da yükseltecektir.

3. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMA NEDENLERİ VE İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında

Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlenmelerde 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 birimlerini kurmuşlardır. Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim, 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır.²

Amerika'da 1977 tarihli Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) halka açık şirketlerin işlemlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesinde ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıtlarını oluşturmalarını öngörmekteydi. Söz konusu Kanun ile öngörülen güvencenin sağlanmasında en kolay yollardan birinin iç denetim birimi kurulması olması nedeniyle pek çok şirket iç denetim kadrolarını oluşturmuş ya da mevcutların ölçü ve kalitelerini arttırmıştır. Bu düzenleme dışında şirketlerin iç denetim birimleri kurmalarını zorunlu kılan hukuki düzenleme bulunmamasına rağmen,

2 IIA'nın ülkemizdeki temsilcisi Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ise 1995 yılında kurulmuştur. 47 Kurucu üye ile faaliyete geçen TİDE'nin üye sayısı 400'ü aşmıştır. TİDE üyeleri, ülkemizde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren 150'den fazla firmayı temsil etmektedir. Üyelerin görev yaptığı kuruluşlar arasında bankalar, sigorta, leasing, factoring şirketleri, menkul kıymetler/yatırım şirketleri holdingler, sanayi ve ticaret kuruluşları bulunmaktadır.

şirketlerin pek çoğu yarattığı faydalar bakımından iç denetim uygulamasını gönüllü olarak kabul etmişlerdir.

Özel sektör nezdinde sürdürülen iç denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyaç aşağıdaki nedenlere bağlanmaktadır:

3.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

Her işletmede, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin, çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve işletmenin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşip ulaşmadıklarını öğrenmesi gereklidir. Söz konusu bilgilenme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle beklenen yararı sağlar. Bu nedenle sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliği ile hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığının belirlenmesinde, iç denetçiler bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlikleri nedeniyle belirtilen işlemleri yöneticilere vekaleten yaparlar.

Ayrıca, yönetim kurulu üyeleri, çoğu zaman üst yönetimin kararları ya da teklifleri hakkında değerlendirme yapabilecek bilgiden yoksundurlar. Yönetim kurulu üyelerinin gerek ortaklara gerekse kamuya karşı sorumlulukları dikkate alındığında, işletmenin faaliyetleri hakkında elde edecekleri nesnel ve güvenilir bilgiler ışığında üst yönetimin kararlarını ya da tekliflerini değerlendirebilmeleri gereklidir. İşte bu aşamada iç denetçiler gerekli incelemeleri yapar, bilgileri bir araya getirir ve sonuçta hazırladıkları raporlar ile yönetim kurulunun nesnel ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılarlar.

3.2. Vekalet Teorisi

Yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma temel güdüsüyle hareket eden ve bu yüzden çoğu zaman işletme sahiplerininkiyle 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 ya da 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 sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri yapılacak olan iç 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.

3.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım:

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 karşılaşmaması için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler. İç denetçilerin belirtilen

nitelikte bir faaliyeti yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmaları ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirebilmeleri gerekmektedir.

3.4. Tasarruf İhtiyacı

Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sayesinde işletmeler maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlayabilmektedir. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin işletmeye olan yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir. İç denetçiler, bir gemide mevcut olan deliklere yama yapan geminin batmaması için mevcut durumu kaptana raporlayan ve neler yapılması gerektiği noktasında çözüm üretip öneriler sunan kişiler gibi de görülebilir. Dolayısıyla armatöre olan maliyetleri gerçekten önemsiz olup kazandırdıkları ise yeri geldiğinde bir gemi olabilmektedir.

3.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

Hileli eylem ve işlemler işletmenin çıkarı ya da zararı için işletme içinden kişilerce gerçekleştirilmiş olabileceği gibi işletme dışından kişilerce de gerçekleştirilebilir. Bununla birlikte, giderek kompleks hale gelen finansal araçlar ve finansal pazarlara bağlı olarak, şirket dışından kişilerin yapmış oldukları incelemeler ile bu tür usulsüzlükleri ve hileli eylem ve işlemleri tespit etmeleri 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 kazanımların anlamlı ve somut olarak ortaya çıkması ile birlikte hızlanmıştır. Aynı zamanda kamu sektörü bünyesinde gerçekleştirilen denetim sürecinin aşırı merkezîyetçi 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. Ülkemizde 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.

4. İÇ DENETİMİN İÇ KONTROLLE İLİŞKİSİ

İç kontrol ve iç denetim birbirleri ile yakından ilişkili fakat ayrı iki kavramdır. İç kontrol ve iç denetim uzun yıllardan bu yana var olan ama özellikle son on yılda zenginleşen ve derinleşen kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizde bu iki kavram henüz tam anlamıyla anlaşılmalı ve birbirleriyle ilişkileri net bir şekilde kurulabilmiş değildir.

İngiltere Hazinesi tarafından Avrupa Birliği'ne Aday Ülkelerin yararlanması amacıyla hazırlanan bir dokümanda: "İç Kontrol Sistemi, örgütsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda ve özellikle;

- faaliyetlerin etkinliği,
- kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı,

- yürürlükteki politikalara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluk,
- sahtecilik, kanuna aykırılık veya yolsuzluk sonucu ortaya çıkanlar da dahil olmak üzere varlıkların ve menfaatlerin her türlü kayba karşı korunması,
- bilgilerin, hesapların ve verilerin doğruluğu ve güvenilirliği

hususlarında makul güvence sağlamak üzere örgüt bünyesinde tesis edilmiş sistemler ağıнын bütününü kapsar.

İç kontrol sistemi, kurumsal politikaların, amaçların ve hedeflerin gerçekleşmesine yönelik riskleri belirleyen devamlı bir prosese dayanır, risklerin özelliklerini ve büyüklüklerini değerlendirir ve bu riskleri ekonomik, verimli ve etkin bir tarzda yönetir." denilmektedir.

İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere altyapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür.

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işlenmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir

biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.

Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın, iç denetçi kötü mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinlik ve etkililiğinden sorumlu değildir. İç denetçinin yeni bir faaliyet veya programın sistemleri ve prosedürleri hakkında görüş vermesi veya bunun bir ön denetimini yapması hususunda kesin bir itiraz yoktur (hatta bu konuda büyük çoğunluk bunu desteklemektedir). Ancak, iç denetçi, sürekli bir zeminde, yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. İç denetimin yönetim kontrolü ile arasındaki mesafeyi koruması esastır. Böylece, kurum, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olacaktır. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur.

5. İÇ DENETİMİN DIŞ DENE- TİMLE İLİŞKİSİ

Özel sektör uygulamaları çerçevesinde konuyu ele alacak olursak; günümüzde dış denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun önemi giderek artmaktadır. Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim birimi bulunan yerde bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş belirtebilir. Bu durumda iç denetçi ve dış denetçi arasında pasif işbirliği olduğu söylenebilir. Ayrıca dış denetçinin desteği ile iç denetim

programının planlanması ve iş bölümü yapılmasına dayalı aktif bir işbirliği de oluşabilir. Gerek iç denetim gerekse dış denetimin muhasebe kontrollerinin uygunluğunun incelenmesi ortak alanlarına girse de aralarındaki farklar benzerliklerinden daha fazladır. (Bkz. Ek 1)

Bir dış denetçinin temel sorumluluğu işletmenin mali tablolarının gerçek finansal durumunu ve işlemlerinin sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını raporlamaktır. İç denetçilerin operasyonel denetimler yerine yalnız muhasebe kontrollerini gözden geçirmelerine ilişkin görüşler olmasına rağmen iç denetimin işletmenin tüm faaliyetlerini ve yönetimin işlemlerini gözden geçirmesi daha yararlı sonuçlar verecektir. Bir çalışanın zimmetine para geçirmesi işletmeye zarar verebilecekken, işletme kaynaklarının kötü yönetimi iflase neden olabilir.

Dış denetim, yönetime sistemlerde ve kontrollerde gelişim tavsiyelerinde bulunsa da, bunlar genellikle finansal merkezli olmaktadır. Dış denetçilerin finansal olmayan işlemlere yönelik inceleme yapması, işletmenin amaçları, sistemleri ve çalışanlarını çok daha iyi tanıyan ve işletmede tüm hesap dönemi süresince kesintisiz olarak inceleme yapan bir iç denetçi kadar yararlı olmayacaktır. Ayrıca dış denetçiler, mali tablolara konu olmayacak ya da büyük çaplı etkisi olmayan hile, dolandırıcılık ya da kaynakların kötü kullanımının belirlenmesi için fazla çaba harcamamaktadırlar. Varlığı fark edilen bir işlem hatası ya da uygunsuzluk bilanço büyüklükleri içerisinde önem ifade etmezken, iç denetçi bu aykırılığı bir ahlaki eksiklik, sistem, gözetim ve politika eksikliği olarak yorumlayabilir.

6. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA İÇ DENETİM

5018 sayılı Kanununun 63-67 nci maddelerinde iç denetim ile ilgili hükümlere yer verilmiş, Kanunun geçici 5 inci maddesinde ise 31.12.2007 tarihine kadar belirlenmiş olan geçiş döneminde iç denetçi olarak atanabileceklerin kimler olduğu hususunda düzenlemeler yapılmıştır.

Anılan Kanununun 63 üncü maddesinde iç denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır. Bu maddeye göre;

“İç 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 faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. 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.”

Görüldüğü üzere, bu madde ile iç denetimin ne olduğu ve bunun nasıl ve kimler tarafından yapılacağı gibi hususlar açıklığa kavuşturulmaktadır. İç denetim ile ilgili olarak yapılan ilk düzenlemede iç denetim “nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanırken 5436

sayılı Kanunla anılan maddede yapılan değişiklikle iç denetim nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak yeniden tanımlanmıştır. Yapılan bu değişiklikle beraber güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonlarının birbirinden ayrı olarak belirtildiği uluslararası tanımlamalarla paralellik sağlanmıştır. Bu değişiklik, aynı zamanda iç denetimin tamamen danışmanlık faaliyetinden ibaret olduğu noktasındaki zihinlerde oluşan yanlış kanının da silinmesi açısından önemli bir adım oluşturmuştur. Şöyle ki, artık iç denetim hem güvence sağlayan hem de danışmanlık faaliyetini bünyesinde barındıran bir kavram olarak tanımlanarak modern anlamda iç denetim olgusunun yakalanmasında daha sağlıklı bir şekilde ifade edilebilmiştir.

Anılan Kanununun “İç denetçinin görevleri” başlıklı 64 üncü maddesi ise şöyledir:

“Madde 64- Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin

sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu 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 denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.”.

Bu madde hükmünün başlığından da anlaşılacağı üzere iç denetçinin görevleri tek tek sayılmış ve bu görevleri yerine getirirken İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenecek olan uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun hareket edeceği belirtilmiş bulunmaktadır. Ayrıca maddede iç denetçinin görevini yerine getirirken bağımsız olduğu belirtilerek üst yönetimce baskı altına alınmaması için iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir iş verilemeyeceği veya görevlendirme yapılamayacağı hususu hüküm altına alınmaktadır. Son olarak madde, iç denetçinin hazırlayacağı raporların İç Denetim Koordinasyon Kuruluna ulaşıncaya kadarki izleyeceği süreci düzenlemektedir.

İç denetçinin nitelikleri ve atanması

hususunu ise sözkonusu Kanunun 65 inci maddesinde açıklığı kavuşturulmaktadır. Bu madde hükmüne göre;

“İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usülle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla

sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.”.

Anılan madde hükmünde, iç denetçilerin atanması için gerekli şartlar belirtilmektedir. Ayrıca maddede, kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacakların, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitime tabi tutulması ve verilmesi planlanan eğitimin içeriğine ilişkin hususlar ile ilgili düzenlemelere de yer verilmektedir. Bu maddeye göre, iç denetçi adayları eğitimi başarıyla tamamladıkları takdirde sertifika alacaklar ve sertifikalı adaylar arasından kamu idarelerinde çalışacak olan iç denetçiler, Bakanlıklarda ve bağlı idarelerde Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından belirlenerek atanacaklardır. Madde ayrıca iç denetçilerin çalışma usul ve esasları ile iç denetçi adaylarının eğitimi hususlarında düzenlemeler yapan yönetmeliklerin çıkarılmasına yetki vermektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 66 ncı maddesi, “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” başlığını taşımakta olup aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden 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 beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi,

maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

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

İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir.”

Anılan maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulunun bağlı olduğu Bakanlık, kurul üyelerinin nitelikleri, atanma şekilleri ve toplantı ücreti gibi konularda düzenlemeler yapılmakta ayrıca İç Denetim Koordinasyon Kurulunun teklifi üzerine Maliye Bakanlığınca İç Denetim Koordinasyon Kurulunun çalışma usul ve esaslarını belirleyen yönetmeliği çıkarma yetkisi verilmektedir.

Söz konusu Kanunun 67 nci maddesinde İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri belirtilmiş olup madde metni aşağıdaki şekildedir:

“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.

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

j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.

k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.

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

Bu madde de Kurulun görevleri tatad edilmekte ve Kurulun iç denetim sistemini izleyen bağımsız ve tarafsız bir organ olarak görev yapacağı belirtilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, “İç denetim”, “İç denetçinin görevleri”, “İç denetçinin nitelikleri ve atanması”, “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” ve “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri” madde başlıkları altında iç denetimi

genel hatları ile düzenlemektedir.

Ayrıca, iç denetim sisteminin Kanunun öngördüğü nitelikte oluşturulup kurulabilmesi için gerekli olan geçiş döneminde, karşılaşılabilecek sorunları en aza indirmek ve sisteme bir an önce işlerlik kazandırmak amacıyla hala müfettiş, kontrolör, denetçi ve murakıp gibi denetim elemanı olarak çalışmakta olan ya da en az 5 yıl bu unvanlarla çalışmış olan kişilerin tecrübelerinden faydalanabilmek için doğrudan iç denetçi olarak atanabilmelerine olanak sağlayan bir düzenleme, 5018 Sayılı Kanunun Geçici 5 inci maddesinin (c) (d) ve (e) bentlerinde yapılmıştır. Buna göre;

“En geç 31.12.2005 itibarıyla

.....

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

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

e) Muhasebe, Millî Emlak ve Vergi Denetmenleri ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, özel bütçeli idareler ile mahallî idarelerde; Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbyı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahallî idarelerde İç Denetçi, olarak, 31.12.2007 tarihine kadar atanabilirler.”

Söz konusu Kanunun Geçici 5 inci maddesinin son fıkrasında ise doğrudan iç denetçi olarak atanabilecek olanların ilgili Kanunun öngördüğü sistemin uygulanmasına yönelik olarak eğitime tabi tutulacağı ve atamalarda ilgilinin ve idaresinin muvafakati alınacağı hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Söz konusu fıkra, kanunda şu şekilde düzenlenmektedir:

“(c), (d) ve (e) bentlerinde belirtilen görevlere atananlar, bu Kanunun öngördüğü sistemin uygulanmasına yönelikeğitimetabitutulurlar. Atamalarda ilgilinin ve idaresinin muvafakati alınır.

Özetle 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, daha önce özel sektörün başarıyla uyguladığı iç denetim sistemini kamu sektörüne taşımakta ve yukarıda belirtilen düzenlemeleri bünyesinde barındırarak şu ana kadar varolan denetim anlayışımızda köklü değişiklikler getirmektedir.

KAYNAKÇA

- 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete.
- www.theiia.org.
- www.bumko.gov.tr
- Baran Özeren, İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları, www.sayistay.gov.tr
- Nahit Akarkarasu, “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”, Yeterlik Etüdü, www.spk.gov.tr, ss.11-15.
- Sacit Yörüker, Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve, TESEV Denetim Çalıştayı, Mayıs 2004, s.4.
- M. Sait Arcagök ve Bahadır Yörük, “Yönetim Kontrolü/İç Kontrol”, Maliye Dergisi, Sayı 145, Ocak-Nisan 2004, s.202.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 2004

EK:1
İç Denetçi İle Dış Denetçinin Karşılaştırılması

NİTELİKLER	İÇ DENETÇİLER	DIŞ DENETÇİLER
Görevlendirilmesi	İşletme yönetimince atanır. İşletmenin çalışanıdır.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar. Şirket elemanı değildir.
Amaç	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder.
Görev Kapsamı	Örgütte etkinlik, yeterlik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler.	Öncelikle bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
Lisanslama	Lisanslama mecburi olmamakla birlikte Sertifikalı iç denetçi (CIA) lisansı alınabilmektedir.	Lisanslama zorunludur. Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA), ülkemizde ise SMMM ya da YMM olması gereklidir.
Hataların Bulunması ve Önlenmesi	İşletmenin faaliyetleri sırasındaki her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilidir.
Sorumluluk	Yönetim Kuruluna karşı sorumludurlar.	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.
Bağımsızlık Derecesi	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
Çalışma Zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.	Genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapar.