

KAMU KESİMİNDE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ

Doç. Dr. Temel GÜRDAL

Veysel ÇIPLAK (İç Denetçi, YMM)

Özet

Türkiye’de 2003 yılında kabul edilen Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yönetim ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Söz konusu kanunun getirdiği saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkelerinin hayata geçmesi, stratejik plan, çok yıllık performans esaslı bütçeleme sisteminin etkin bir şekilde işlemesi ve hayata geçmesi için iç denetim sisteminin tüm unsurları ile etkin uygulanması gerekir. Bu çalışmada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile getirilen ve kamu idarelerinde 2006 yılından beri uygulanan iç denetim sistemi ve iç denetim süreçleri açıklanmış, iç denetimin yönetimi, bağımsızlığı, tarafsızlığı, uygulanması, çalışma ve raporlama standartları ve uygulama sonuçları çerçevesinde etkinliği iç denetçiler üzerinde yapılan bir alan araştırmasına dayalı olarak belirlenmeye ve iç denetim sisteminde etkinliğin sağlanması için sorunlar tespit edilerek çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Dış Denetim

EFFICIENCY OF INTERNAL AUDITING IN PUBLIC SECTOR

Abstract

Efficiency of internal auditing in public sector With the promulgation of Public Finance Administration and Auditing Law in 2003, Administration and auditing system was re-structured. To actualize the principles of that law, namely transparency, accountability, efficiency, productivity and to put into practice strategic plan and multi-annual performance based budgeting system, internal auditing system should be efficiently applied. In this study, 5018 Public Financial Management and Control Law brought by and in public administration since 2006 implemented internal control systems and internal audit processes described, internal audit management, independence, impartiality, implementation, operation and reporting standards and practices results in the frame of the internal auditors on based on a field study conducted to determine the effectiveness of the internal audit system to ensure the problems identified and solutions were tried to be explained.

Key Words: Audit, Internal Audit, External Audit

JEL Classification Codes. H 32, K 34.

GİRİŞ

Küreselleşme ve bilişim teknolojisinin gelişmesi ile birlikte katılımcı, şeffaf, hesap verilebilir yönetim anlayışına dayalı olarak ülkelerin idari, mali yapılanma sistemlerinde değişim ihtiyacı öne çıkmıştır. Mevcut yönetim ve denetim sistemleri gelişmelere ayak uyduramamış, sistemi yönetme ve denetlemede zayıf kalmışlardır. 21. yüzyılda devlete biçilen rolün değişmesi, vatandaş tercihlerinin değişmesi, bilgi toplumunun gelişmesi ile birlikte vatandaşlar tarafından da sistemler sorgulanır hale gelmiştir.

Dünyadaki sosyal, politik, teknolojik değişim ve gelişmeler, tüm aktörlerin ekonomilerini, yönetimlerini, sosyal hayatlarını, dünya üzerindeki konumlarını değiştirmekte ve değişime ayak uyduramayan aktörleri olumsuz etkilemektedir.

Küreselleşme, bilişim teknolojisinin geliştiği bu yüzyılda ülkeler değişime ayak uydurabilmeleri için yönetim yapılarını bu gelişmelere ayak uyduracak, bu değişim ve gelişimi yönetebilecek şekilde geliştirmek ve güçlendirmek zorundadırlar. Nitekim küresel ekonomik krizler artık anlık olarak tüm ülkeleri etkiler hale gelmiştir. Bu değişim veya ekonomik krizlerden olumsuz etkilenmemek için saydam ve güçlü bir yönetim yanında etkin bir denetime

ihtiyaç vardır. Yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri olan denetimin güçlü, değişimi izleyebilir, değerlendirip, analiz edebilir ve sonuçta menfaate çevirebilir bir kapasitede olması gerekir.

Türkiye’de 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yönetim ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Söz konusu kanun ile kamunun yönetim ve denetim sistemi hesap verilebilirlik, saydamlık, vatandaş esaslılık, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri esas alınarak kamu yönetim ve denetiminde yönetim sorumluluğunu esas alan uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği müteakibi dikkate alınarak değiştirilmiştir. Bu kanun 55. ve müteakip maddeleri ile yönetim sorumluluğu temelinde oluşturulan yeni yönetim anlayışına sahip iç kontrol sistemini, denetimde ise kanunun 63. ve müteakip maddeleri, idarelerin yönetim süreçleri, iç kontrol süreçlerini, risk yönetim süreçlerini sistematik olarak uluslararası standartlara göre değerlendirecek/denetleyecek iç denetim sistemini getirmiştir. İç Kontrol Sistemi yönetim sistemi reformu, iç denetim sistemi denetim reformudur.

Kısacası, 5018 sayılı Kanun, kamu mali yönetim ve denetim sisteminde üç asıl unsur getirmiştir. Birincisi, yönetsel sorumluluğa dayalı iç kontrol sistemi, ikincisi, fonksiyonel olarak bağımsız ve merkezi olmayan iç denetim ve üçüncüsü iç kontrol ve iç denetim alanında rehberlik, ortak standart ve iş birliği sağlayan merkezi uyumlaştırma birimleri olarak iç denetim alanında İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bunun altında iç denetim merkezi uyumlaştırma dairesi, iç kontrol alanında Maliye Bakanlığına bağlı iç kontrol merkezi uyumlaştırma dairesidir⁵.

2008 yılından itibaren kamu idarelerinde yeni denetim anlayışı ve yöntemlerinin uygulanmasına başlanmış ve o tarihten bu yana kurum içine dönük denetim faaliyetleri, idarelerin üst yöneticilerine (müsteşar, başkan, rektör, vali gibi) doğrudan bağlı iç denetim başkanlıkları/iç denetim birimleri tarafından yürütülmektedir.

Bu çalışmada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile getirilen ve kamu idarelerinde 2006 yılından beri uygulanan iç denetim sistemi ve iç denetim süreçleri açıklanacak, iç denetimin yönetimi, bağımsızlığı, tarafsızlığı, uygulanması, çalışma ve raporlama standartları ve uygulama sonuçları çerçevesinde etkinliği iç denetçiler üzerinde yapılan bir alan araştırmasına dayalı olarak belirlenmeye ve iç denetim sisteminde etkinliğin sağlanması için sorunlar tespit edilerek çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. Kamu Kesiminde İç Denetim Uygulaması

İç denetim, yönetimin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Yönetime; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinde sistematik, disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin gerçekleştirilmesi için yardım eder.

İç denetim kamu yönetimimize, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilmiştir. 5018 sayılı Kanunla kamudaki denetimin hem yapısı, hem de metodolojisi değiştirilmiştir. Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi iki tür denetimi ihtiva etmektedir. Birincisi idarelerin üst yöneticilerinin hesap verme sorumluluğu kapsamında görev yürüten iç denetim, ikincisi de TBMM adına görev yürüten dış denetim, yani Sayıştay denetimidir.

⁵ Bununla birlikte 5018 sayılı kanunun 81. Maddesinde diğer kanunların bu kanuna aykırı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır, şeklinde düzenleme yapılarak bu kanunun iç denetim ve dış denetim hükümlerine aykırı diğer kanunlardaki aykırı hükümler kaldırılmıştır. Esas denetim sistemi iç denetçiler eliyle yürütülen iç denetim, Sayıştay tarafından yürütülen dış denetimdir.

2006 yılında iç denetçi atamaları başlamış ve 2008 yılından itibaren kamu idarelerinde yeni denetim anlayışı ve yöntemlerinin uygulanmasına başlanmış ve o tarihten bu yana kurum içine dönük denetim faaliyetleri, idarelerin üst yöneticilerine (müsteşar, başkan, rektör, vali gibi) doğrudan bağlı iç denetim başkanlıkları/iç denetim birimleri tarafından yürütülmektedir.

İç denetim, geleneksel teftişten farklıdır. Denetçi etkililik, etkinlik ve ekonomiklik kavramları uyarınca, idarenin hedeflerine ulaşmasını tehdit eden zayıflıkları ortaya çıkararak sistemin yeterliliğini inceler. Denetçi, sistemi geliştirmek için yöneticiye tavsiyelerde bulunur. Denetçiler sorumluluk üstlenemedikleri için yönetsel görevlere dâhil edilmezler. Denetçi değerlendirme yapar tavsiyelerde bulunur ama denetçinin önerilerine uyulup uyulmayacağına karar veren üst yöneticidir. Raporların sorumluluğu yöneticiye aittir. (www.idkk.gov.tr. 20.02.2014) 19.02.2014

2006 yılında çıkan iki ayrı kadro kararnamesi ile 254 kamu idaresine toplam 1308 iç denetçi kadrosu ihdas veya tahsis edilmiştir. 2013 yılında çıkan iki ayrı kadro kararnamesi ile 196 ayrı kamu idaresine toplam ek 687 iç denetçi kadrosu ihdas ve tahsis edilmiştir. Bunlara ilave olarak 8 idare de kendi özel mevzuatı uyarınca toplam 63 iç denetçi kadrosu ihdas etmiştir. Mevcut durumda kamu idarelerine toplam 2121 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Bunlardan; 30'u genel bütçeli, 72'i özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 113'i de mahalli idare olmak üzere toplam 221 kamu idaresinde 811 iç denetçi görev yapmaktadır. Atama yapılan iç denetçi kadrolarının toplam iç denetçi kadrosu içindeki payı % 38'dir. (www.idkk.gov.tr. 20.02.2014)

İdareler tarafından 2008, 2009, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında Kurula gönderilen iç denetim raporları ile faaliyet raporlarından elde edilen bilgilere göre, yıllar itibariyle idareler tarafından üretilen rapor sayılarında dikkate değer artışlar olduğu görülmektedir.

Kamu idarelerinin iç denetçi ihtiyacını gidermek için 2013 yılında geçici madde ile denetim elemanları ve mühendis, mimar gibi teknik mesleklerden sınavsız belli koşullarda 2015 yılı sonuna kadar iç denetçi geçişine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

İç denetçiler sertifika derecelendirme sistemine tabidirler. Atanan iç denetçiye A1 düzeyinde kamu iç denetçisi sertifikası verilir. İlk sertifika derecelendirmesi ilk 5 yıl içerisinde, sonraki sertifikaları takip eden üç yıl içerisinde iç denetim faaliyetleri çerçevesinde yazdığı raporlar, çalışma yaptığı iç denetim plan ve program sayısı, yabancı dil seviyesi, yazdığı mesleki makale ve kitaplar, aldığı hizmet içi eğitimleri verdiği mesleki eğitimler ve katıldığı sempozyum, seminer ve konferanslar, aldığı başarı ve takdir belgeleri, yaptığı yüksek lisans ve doktora durumuna göre İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri ile Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller kapsamında altmış puana ulaşan veya anılan Yönetmelikte tanımlı uluslararası bir sertifikayı ibraz eden iç denetçilerin Kamu İç Denetçi Sertifikaları, İDKK tarafından, bir üst dereceye sırasıyla A2, A3, A4 düzeylerine yükseltilmektedir.

2012 yılında toplam 232 iç denetçinin sertifika derecelendirmesi yapılarak, sertifika dereceleri bir üst düzeye yükseltilmiştir. 2012 yılı sonu itibariyle sertifika düzeyi bilgileri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1: İç Denetçilerin Sertifika Düzeyleri

Sertifika Türü	Sayısı
A1	530
A2	225
A3	12

Kaynak: İDKK 2012 İç Denetim Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr, 10.02.2014

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayınlanan 2012 İç Denetim Faaliyet raporuna göre iç denetçi kadrosu verilen kurum sayısı ile iç denetçi ataması yapan kurum sayısı aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı

	İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı
Genel Bütçe	44	30
Özel Bütçe	136	69
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2
Mahalli İdareler	220	107
TOPLAM	402	208

Kaynak: İDKK 2012 İç Denetim Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr, 10.02.2014

Kamu idareleri tarafından 2121 iç denetçi kadrosunun 811 adedine atama yapılmıştır. Dolu kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı % 38 seviyesindedir.

Tablo 3: Dolu İç Denetçi Kadrosunun Toplam İç Denetçi Kadrosuna Oranı ve Dağılımı

	Tahsis Edilen İç Denetçi Kadro Sayısı	Atanmış İç Denetçi Sayısı	Dolu Kadroların Toplam Kadroya Oranı %
Genel Bütçe	640	221	35
Özel Bütçe	596	290	48
Sosyal Güv. Kurumları	40	22	55
Mahalli İdareler	845	278	32
TOPLAM	2121	811	38

Kaynak: İDKK 2012 İç Denetim Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr, 20.02.2014

Yerel yönetimlerde iç denetçi ataması yapan kurumların tümünde iç denetim yönergesi hazırlanarak yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Beklentilerin aksine genel bütçeli kurumlarda iç denetçi ataması yapıldığı halde iç denetim yönergesi olmayan 3 kurum bulunmaktadır.

Tablo 4: İç Denetim Yönergesi Olan Kurum Sayısının Toplam Kurum Sayısına Oranı

	İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı	Yönergesini Yürürlüğe Koyan Kurum Sayısı	Yönergesi Olan Kurum Sayısının İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısına Oranı %
Genel Bütçe	30	26	87
Özel Bütçe	69	62	90
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	100
Mahalli İdareler	107	100	93
TOPLAM	208	190	91

Kaynak: İDKK 2012 İç Denetim Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr, 20.02.2014

2008 ve 2012 yılları arasında kamu idarelerinde iç denetçiler tarafından yazılan denetim raporları aşağıdaki gibidir.

Tablo 5: Yıllar İtibariyle Düzenlenen İç Denetim Rapor Sayıları

Yıllar/Rapor Türü	2008	2009	2010	2011	2012
Denetim	208	773	1024	954	1384
Danışmanlık	165	183	228	319	Ulaşılamamıştır.
İnceleme	240	319	320	435	Ulaşılamamıştır
Toplam	685	1275	1572	1708	

Kaynak: IDKK 2011 ve 2012 iç Denetim Faaliyet Raporları, www.idkk.gov.tr. 20.02.2014

İç denetim faaliyetleri sonucunda 3 tür rapor üretilmektedir. Güvence hizmetleri sonucunda denetim raporları, danışmanlık hizmetleri sonucunda danışmanlık raporları, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesine yönelik olarak da inceleme raporları düzenlenmektedir. Bu çalışmaya konu tabloların daha iyi anlaşılabilmesi için bulgu hakkında bilgi verilmesi yerinde olacaktır.

Denetim sırasında tespit edilen ve kabul edilmiş standart veya kriterlere aykırı hususlara bulgu adı verilmektedir. Bir bulgu kanuna aykırı bir uygulama olabileceği gibi belirlenen performans kriterlerinden önemli sapmalar da bulgu konusu olabilir. Bir bulgu bazı durumlarda birden fazla öneri içerebilmektedir. Genel kural ise, bir bulgunun sadece bir öneri içermesidir.

Bulgunun tespit edilerek gerekli tedbirlerin alınması için ilgili birime raporlanmasının arkasında yatan temel neden, bulgu ile ilgili bir önlem alınmaması durumunda idarenin önemli risklerle karşı karşıya kalacak olmasıdır. Örneğin kanuna aykırı bazı işlemlerin devam etmesi halinde idare büyük itibar kaybına uğrayabilir, performans kriterlerinden veya belirlenen uluslararası standartlardan sapmaların süreklilik arz etmesi durumunda idarenin belirlediği amaçlara ulaşması imkânsız hale gelebilir. İç denetçiler bu sapma ve aykırılıkları bulgu konusu yapmak suretiyle bulgu ile ilgili risklerin gerçekleşerek bir krize dönüşmesini engellemeye çalışmaktadırlar.

İç denetçiler, bulguların yanında bulguları ortaya çıkartan nedenlerin ortadan kaldırılmasını sağlamak üzere öneriler de geliştirirler. Bulgu ve öneriler denetlenen birimlerle paylaşılır ve müzakere edildikten sonra üzerinde uzlaşılan önerilerin uygulanmasına geçilir. Uzlaşılamayan hususlar ise üst yöneticinin bilgisine sunulur ve üst yöneticinin talimatları doğrultusunda işlem yapılır.

Üzerinde uzlaşılan ve bir eylem planına bağlanan bulgular, bir sistem dâhilinde iç denetim birimleri tarafından takip edilir. Bulguların takibi, denetlenen birimlerin ilgili önerileri hayata geçirip geçirmediğinin tespiti amacıyla yapılır ve sonuçlar iç denetim birimi tarafından üst yöneticiye raporlanır.

2008-2011 takvim yılları arasında iç denetim faaliyetleri sonucu raporlara konu edilen toplam bulgu sayısı, bulgu sayıları sonucunda idarelerin kontrol zaafiyetlerin, risklerin ortadan kaldırılması ve makul güvencenin sağlanması için yapılan öneri sayısı, yönetimin hayata geçirdiği öneri sayısı aşağıdaki gibidir.

Tablo 6: İlk 5 Yıllık İç Denetim Sonuçları (2008-2012)

Bütçe Türü	İç Denetçi Sayısı	Rapor Sayısı			Bulgu Sayısı	Öneri Sayısı	Yönetimin Kabul Ettiği Öneri Sayısı	Kabul Edilmeyen Öneri Sayısı	Hayata Geçen Öneri Sayısı	Önerilerin Hayata Geçme Oranı
		Denetim	Danışmanlık	İnceleme						
Genel Bütçeli İdareler	147	563	54	223	6495	9030	8789	242	5313	67
Özel Bütçeli İdareler	91	270	70	80	2056	3725	3620	61	2427	67
Yüksek Öğretim Kurumları	174	797	173	485	8432	10553	10170	317	6847	67
Mahalli İdareler	238	1304	622	573	11848	15169	14870	204	8461	56
Sosyal Güvenlik Kurumları	24	63	2	26	667	667	667	0	240	35
Genel Toplam	674	2997	921	1387	29498	39144	38116	824	23288	61

Kaynak: İDKK Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin İlk 5 Yılı Raporu, www.idkk.gov.tr, 10.02.2014

Yukarıdaki tabloya bakıldığında kamu idarelerinde iç denetim sonuçlarına göre kamu kaynakların etkin, verimli, ekonomik harcanması, kamu varlıklarının korunması ve hesap verilebilirlik anlamında üretilen bilgi, belge ve raporların doğru ve güvenilirliği konusunda verilen iç denetim güvence hizmetinin sonunda kontrol zafiyetlerinden ortaya çıkabilecek risklerin ortadan kaldırılması veya etkilerinin en aza indirilmesi için geliştirilen önerilerden kamu idareleri yöneticileri tarafından kabul edilen bulgulara ilişkin önerilerin bir eylem planına bağlanarak hayata geçirme oranı % 61 seviyesinde gerçekleşmiştir. Kamu idareleri hedeflerine ulaşmak ve hesap vermek için iç denetim sistemi tarafından üretilen ve idareciler tarafından kabul edilen önerilerin % 39'luk kısmını hayata geçirmemiştir. Bu durum, kamu kaynaklarının etkinliği ve usulsüzlüklerin önlenmesi açısından önemli bir açık olarak değerlendirilebilir.

İç denetim sistemi ile birlikte denetim şekli ve süreçleri değişmiştir. Kurum faaliyetlerine katma değer sağlayan bir sistem oluşmuştur. Denetim sonrası kamu idarelerinin risk yönetimleri, kontrol sistemleri ve yönetim sistemlerindeki zaafiyetler sonucu tespit edilen bulgular raporlanmış ve bu bulgular sonucunda hedeflere ulaşmak için oluşacak olası risklerin ortadan kaldırılması, yasalara uyum, kamu kaynaklarında etkin, verimli ve ekonomik olarak harcanması, kamu varlıklarının korunması, kamuoyuna hesap vermek veya karar almak için kullanılan raporların doğruluğu, güvenilirliği için 39.144 öneri geliştirilmiş ve kamu idareleri bu önerilerin 38.116 adedini kabul edip, hedeflere ulaşmak ve hesap verebilmek için yerinde öneriler olarak görmüşler ve güvence hizmeti veren iç denetçiler ile % 97 gibi yüksek oranda uzlaşmışlardır.

Ancak kamu idarelerindeki yöneticiler iç denetçilerin yönetim ve kontrol zaafiyetlerini ortadan kaldırmak ve kuruma katma değer sağlamak için geliştirdikleri önerilerin % 97 gibi kısmında uzlaşma sağlanmışken, denetim sonrası iç denetçiler tarafından yapılan izleme sonuçlarına göre ancak 23288 adet öneriyi uygulamaya sokmuşlardır. İzleme sonuçlarına göre uygulamaya yönetim tarafından konulan öneri sayısının kabul edilen öneri sayısına oranı % 61'dir.

Buna göre denetim sonucunda iç denetçi raporlarında önerilen ve yönetim tarafından kabul edilen önerilerin ancak % 61'ini uygulanmıştır. Bu sonuç yönetimin kabul ettiği risklere

karşı denetim sonuçlarına göre önlem alma hususunda isteksiz davrandığını göstermektedir. İç denetimde etkinliğin sağlanması tüm süreçlerle birlikte denetim sonuçlarının da uygulanmasına bağlıdır.

Bu dönüşümün sağlanması üst yöneticiler ve merkezi uyumlaştırma birimi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna önemli görevler düşmektedir. Yapısal risklere veya kontrol risklerine karşı önlem alınmaması, üst yöneticilerin faaliyet raporlarında kamuoyuna hesapverilebilirlik açısından verdikleri güvence beyanları dayanaksız kalmasına yol açar ve bu durum kamu kaynaklarının heba olmasına, suiistimallerin gerçekleşmesine, kamuoyunun yanlış bilgilendirilmesine sebep olabilir.

İç denetimde etkinlik, iç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere katma değer üretecek iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin etkinliğine, süreç içinde görevli, yetkili ve sorumlu olan aktörlerin farkındalığı ve yetkinliğine, iç denetim nitelik ve çalışma standartlarına uyumuna, iç ve dış denetimdeki işbirliğine bağlıdır. Bu süreçlerin hepsi birlikte çalışmaması halinde gerekli katma değeri sağlayamayacaktır. Burada etkinlik için bu koşullar kısaca ortaya konularak alan araştırması değerlendirilecektir.

2. 1. İç Denetimin Tanımı ve Amacı Yönünden Etkinlik

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün geliştirdiği uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetim, *bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.* İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. (Deloitte, 2010: 9)

Ülkemizdeki düzenlemede uluslararası iç denetim tanımına paralel olarak 5018 sayılı Kanunun 63'üncü maddesinde iç denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır. *"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." şeklinde düzenlenmiştir.

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetimin etkin olması için idare içinde bağımsız bir yapı şeklinde kurulması gerekmektedir. Tarafsızlığını zedeleyecek çıkar çatışmalarından uzak olmalıdır. Çalışma ve raporlama süreçleri genel kabul görmüş standartlara göre yürütülmedir. İç denetim biriminin tarafsızlığı ve bağımsızlığı kamu iç denetim standartlarına uygun olarak sağlanmalıdır.

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetimin amacı; nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç Denetçiler Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde, 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; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve dışına makul güvencenin verilmesidir."* Danışmanlık, *"idarenin hedeflerini*

gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.”

İç denetimin amacında belirtilen ve iç denetimin nesnel güvence ve danışmanlık hizmeti verilebilmesi ve etkinliğinin sağlanması için öncelikle iyi bir denetim ortamı olması gerekir.

Tanımdan yola çıkıldığında, iyi bir denetim ortamının denetlenen idarede;

- ✓ İç kontrol, yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin varlığına,
- ✓ İdarenin üst yönetim ve çalışanlarının iç kontrol farkındalığına,
- ✓ İdarede yapılan faaliyetlerinin işlem süreçlerinin varlığına,
- ✓ İdarenin hedef ve amaçlarının tanımlanmış ve gerçekçi, uygulanabilir olmasına bağlı olduğu söylenebilir. Etkin bir iç denetim ortamı olmaması halinde nesnel güvence hizmeti verilemez.

İç denetimin etkinliği, idarede etkin bir iç kontrol sisteminin tasarlanmış ve uygulanabiliyor olmasına bağlıdır.(BUMKO, 2009: 3)

5018 sayılı Kanununun 55'inci maddesinde iç kontrol, "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, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır.

Kanununun 56'ncı maddesinde iç kontrolün amaçları; Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamak olarak belirlenmiştir.

İç denetimde etkinliğin sağlanması, işleyen etkin bir iç kontrol sistemine bağlıdır. İç denetçiler nezdinde yapılan alan araştırmasında etkin bir iç denetim için kamu idarelerinde iç kontrolün yeterli bir seviyede olup olmadığı değerlendirilecektir.

İç denetimden beklenen, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunması ve üst yöneticinin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olmasıdır.

İç denetimin etkinliği, iç denetim standartlarına uygun bağımsız bir iç denetim birimi, yeterli iç denetçi sayısı, risk bazlı bir iç denetim plan ve programı, etkin iç kontrol sistemi, üst yönetici desteği, iç denetim sürecinde iç denetim standartlarına azami uyum ve iç denetim sürecinde tespit edilen bulgular sonucunda oluşabilecek riskleri yönetmek için eylem planının yapılması, önerilerin hayata geçmesi ve takip sisteminin kurulmasına bağlıdır. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 65. maddesine göre kurulan iç denetim sisteminin gerek kuruluş ve gerekse uygulama süreçlerinin yukarıda bahsedilen bakış açısı ile etkin olup olmadığı, beklenen katma değeri sağlayıp sağlayamadığı, etkinliğin önündeki engellerin hangi süreçlerle ilgili olduğu tespit edilecektir. Bu sorunların ortadan kaldırılması için çözüm önerileri sunulacaktır.

2.2. İç Denetim Aktörlerinin Yapısı ve Yetkinliği Açısından Etkinlik

İç denetim sisteminde görev, yetki ve sorumluluğu olan aktörler iç denetçiler, üst yöneticiler ve iç denetim alanında uyumlaştırma birimi olarak çalışan İç Denetim Koordinasyon Kuruludur.

2.2.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

Mali yönetim ve iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı tarafından yürütülür. Mali yönetim ve iç denetime ilişkin standart ve yöntemler İDKK tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. İç denetim sistemlerinin düzenlenmesi izlenmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve koordine edilmesi, idari anlamda Maliye Bakanlığına bağlı fonksiyonel olarak bağımsız ve tarafsız bir organ olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirilir.

İç denetimin etkinliği için İDKK kurumsal kapasitesinin güçlü olması ve üst yöneticiler ve kamuoyu nezdinde farkındalık oluşturmaları gerekmektedir. Ancak mevcut yapıda kurum başkan ve üyeliği görevi ikinci görev olarak yapılmakta, kurul üyeleri iç denetim açısından uzmanlığı olmayan kişilerden oluşmakta, ayrı bir kurumsal yapısı bulunmamaktadır. Bu hususlar kurulun çalışmalarında etkin olmasını olumsuz yönde etkileyebilir.

2.2.2. Üst Yöneticiler

5018 sayılı Kanununun 11'inci maddesinde, üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır. Üst yönetici: Bakanlıklarda Müsteşarı, Milli Savunma Bakanlığında Bakanı, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiyi, il özel idarelerinde valiyi ve belediyelerde belediye başkanını ifade etmektedir.

İç denetim sisteminin etkinliği için üst yöneticinin desteği, iç denetime ilişkin farkındalığı önem arz etmektedir. İç denetçiler üst yöneticinin mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesi ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi açısından üst yöneticiye yardımcı olmak için istihdam edilmektedirler.

Kamu idaresinde etkin bir iç denetim ve iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesi, iç denetçilerin atanması ve görevden alınması, iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alınması, iç denetçilere gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması amacıyla, birimler arasında etkili iletişim kurulması, iç denetim yönergesi, iç denetim planı ve iç denetim programının onaylanması, iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlık veya tarafsızlığının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirlerin alınması, iç denetim sonuçlarının uygulamaya konulması, izlenmesi, iç denetçilerin yetkinliği için gerekli imkânların sağlanması hususlarında üst yönetici sorumludur.

Bu sorumlulukların temel sebebi hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesidir. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler bu sorumluluklarını faaliyet raporları ile ortaya koymaktadırlar. Bu sorumluluklarını yerine getirdiklerine dair iç kontrol güvence beyanlarını imzalarlar. İç kontrol güvence beyanlarının temel dayanağı iç denetim raporlarıdır. Burada yönetimin kontrol sistemine güvence sağlayacak ve hesap verme sorumluluğuna temel dayanak oluşturacak bir denetim sistemi oluşturmak istenmiştir.

Ancak, ülkemizde iç denetçi çalıştırmayan kamu idareleri üst yöneticileri bile iç kontrol güvence beyanlarında iç denetçi raporlarını dayanak gösterdikleri görülmektedir. Bu da farkındalığın oluşturulmadığını göstermektedir.

İç Denetimin etkinliği için üst yöneticinin tavrı, desteği, farkındalığı önemlidir. Ülkemizde üst yöneticilerin iç denetim faaliyetleri hususunda yeterli destek sağlamadıkları düşünülmektedir. Bu durum alan çalışmasında iç denetçilere sorulmuş ve sonuçları değerlendirilecektir.

2.2.3. İç Denetim Birimi, Yöneticisi ve İç Denetçiler

İç denetim birimi, iç denetim yöneticisi ve iç denetçilerden oluşmaktadır. İç denetimin etkinliği için iç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır. Bu da iç denetim biriminin dorudan üst yöneticiye ve iç denetim faaliyetlerini objektif ve bağımsız bir pozisyonda kurulmasını gerektirmektedir. 5018 sayılı Kanunun 63. maddesine göre doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulmaktadır. Ülkemiz uygulamasında iç denetim birimleri teşkilat yasalarında yer almamakta ve ayrı bütçeleri yoktur. İç denetim faaliyetlerinin etkinliği için iç denetim birimlerinin güçlü bir şekilde kurulması gerekir. Ancak bunun için iç denetim birimlerinin, bağımsız bütçesinin olması ve teşkilat şemalarında yasa ile üst seviyede yer alması gerekir mi? Çalışmamızda bu sorunun cevabı da bulunmaya çalışılacaktır.

İç denetim birim yöneticisi, Üst yönetici tarafından görevlendirilen ve iç denetim faaliyetinin yönetiminden, kalite, güvence sistemini geliştirmesinden sorumlu olan iç denetçiyi ifade eder. İç Denetim Birim Yöneticisi, İç Denetçiler Çalışma Esas ve Usulleri hakkında Yönetmeliği 18/a ve iç denetimin diğer düzenlemelerinde çok sayıda görev ve sorumlulukları vardır.

İç Denetim Birim Yöneticisi, denetim birimini, mevzuata, denetim ve raporlama standartlarına ve İDKK'nın diğer düzenlemelerine uygun olarak yönetmek, iç denetçilerin de katılımıyla iç denetim yönergesi, iç denetim planı ve iç denetim programını hazırlamak ve üst yöneticinin onayına sunmak, iç denetçilerin program kapsamında ve program dışı görevlendirmelerini yapmak, kurulun düzenlemeleriyle uyumlu olarak, iç denetim faaliyetinin kalitesini gözetmek ve bu amaçla kalite güvence ve geliştirme programını oluşturmak, iç denetçilerin performansını takip etmek gibi çok sayıda görevi vardır. İç Denetim Birim Yöneticisini yetkin olması, kurum içinde güçlü konumda olması etkinlik için önemlidir. Ülkemiz uygulamasında iç denetim yöneticilerinin yetki ve sorumluluklarına uygun ayrı özlük haklarının olmaması etkinliğini olumsuz yönde mi etkiler? Çalışmamızda bu sorunun cevabı da bulunmaya çalışılacaktır.

5018 sayılı Kanunun 63. Maddesine göre iç denetim iç denetçiler tarafından yapılır. İç denetçilerin nitelikleri, görev ve sorumlulukları mevzuatla düzenlenmiştir. İç denetçilik kariyer üst bir meslek olarak tanımlanmıştır. Denetim elemanlığında beş yıl, uzmanlık ile müdür ve müdür üst görevlerde sekiz yıl deneyim sahibi olanlar arasında iç denetçi aday belirleme ve sertifika sınavını kazananlar arasından atanmaktadırlar. Ülkemizde atanma, çalışma, sertifika

derecelendirme standartları olan tek meslektir. İç denetçiler meslek etik ve ahlak kuralları vardır. En önemlisi yetkinliktir.

Aynı yönetmeliğin 9. maddesinde, İç denetim birimi başkanı ve iç denetçiler, Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlüdür. Bu standart ve kurallar, uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirlenir.

Ülkemizde iç denetçiler, atanma, nitelik, çalışma ve sertifika derecelendirme standartları olan tek meslek olmasına rağmen kendi aralarında özlük hakkı açısından bir ayrıma tabi tutulmuştur. İç denetçi kadroları kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle belirlenmektedir. Buna rağmen merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin özlük hakları, yükseköğretim ve mahalli idarelerin özlük haklarından yüksek olarak belirlenmiştir. Mahalli idarelerde de ilçe belediyelerinde görevli iç denetçilerin özlük hakları daha düşüktür. Bu durum iç denetimin etkinliğini olumsuz etkiler mi? Nitekim ücreti düşük olan kurumlar iç denetçi bulmakta zorlanmaktadır. Çalışmamızda bu sorunun cevabı da bulunmaya çalışılacaktır.

İç denetimin etkinliği için yeterli sayıda iç denetçi çalıştırılması, fiziki koşulların iyi olması, yeterli destek personelinin olması, yetkin olması gerekmektedir. Alan çalışmasında bu koşulların yeterliliği tespit edilmeye çalışılacaktır.

Uluslararası iç denetim standartlarına göre; iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmalıdırlar. 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 imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması ve bu kademe tarafından desteklenmesi gerekir.

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 değerlendirmeleri ve sürekli iç gözlemleri içermelidir. Program; iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin etik kurallarına ve standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır. Bu şekilde kısaca iç denetim sisteminin temel çerçevesi çizilmektedir. (UZUN, 2013: 25)

Bu kapsamda yapılmak istenen iç denetimde ortak standart sağlayan, rehberlik yapan bir merkezi uyumlaştırma kurumu, yetkinlik ve sürekli gelişime dayalı denetim elemanı, kendi performansını ölçen, kabul görmüş standartlara uyum seviyesi değerlendirilen katma değer oluşturan, bağımsız bir denetim birimi oluşturmaktır.

2.3. Kamu İç Denetim Standartlarına Uyum Açısından Etkinlik

5018 sayılı Kanun öncesi ülkemizdeki teftiş sistemine yapılan eleştirilerden biri teftiş birimleri arasında ortak rehber ve standartlarının olmaması, teamüllere dayalı çalışmasıdır. İç denetim sisteminin en önemli özelliği belirlenmiş standartlara dayalı denetim yapmasıdır. (DPT, 2000:42)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64 üncü maddesinde, “iç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir” hükmüne yer verilmiştir.

Kamu İç Denetim Standartlarının (Standartlar) belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmıştır.

Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir.

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 idarenin içinde ve dışında kabul görebilmesi için Standartların iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve denetim faaliyetlerinin icrasında bu standartlara bağlı kalınması büyük önem taşımaktadır.

Standartlarda, öngörülmeleyen durumlarda, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) belirlemiş olduğu Uygulama Önerilerine uyulması tavsiye edilmektedir.

İç denetim sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetimin etkinliği standartlara uyum seviyesi ile ölçülür. İç denetim standartları nitelik ve çalışma standartları diye ikiye ayrılır.

Nitelik standartları iç denetim faaliyeti, bağımsızlığı tarafsızlığı, görevini ifa edebilecek üst seviyede kurulması ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. Güvence/denetim ve danışmanlık faaliyetlerine uygulanabilecek gereklilikleri gösteren Nitelik ve Performans Standartları, bir idaredeki iç denetim faaliyetlerinin bütününe tatbik edilmek üzere hazırlanmıştır. (İDKK,2013:1) İç denetim sistemi ile yapılmak istenen tüm kamu idarelerindeki iç denetimlerin aynı standartlarla çalışması ve kurumlarının iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerini geliştirerek katma değer oluşturmasıdır.

İç denetim sisteminde etkinlik sağlamak ve standartlara uyumu arttırmak için Kalite Güvence ve Geliştirme Programı geliştirilmiş iç denetim birimleri dış değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Etkinliğin sağlanması için denetimin denetimi getirilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, *“İç denetim birimince ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunca, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, standartlara ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin program”* şeklinde tanımlanmıştır.

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun sağlanması, bu suretle kalitesinin güvence altına alınması ve geliştirilmesi konusunda bir çerçeve sunmaktadır.

İç denetim faaliyetlerinin kalitesinin ve etkinliğinin idarenin içinde ve dışında kabul görebilmesi için programın; üst yöneticiler, iç denetim yöneticileri ve iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve iç denetim faaliyetlerinin icrasında bu programa bağlı kalınması büyük önem taşımaktadır. (İDKK, 2011:1)

Alan araştırmasında iç denetim birimlerinin kuruluşu, bağımsızlığı, tarafsızlığı, müdahaleden uzak olması, etik ilkeleri, iç denetim plan ve programlarının yapılması ve sonuçlarının izlenmesi süreçlerinin etkinliği iç denetim standartlarına uyum çerçevesinde değerlendirilecektir.

2.4. Dış Denetim ile İşbirliği Açısından İç Denetimin Etkinliği

5018 sayılı Kanunda denetim iç ve dış denetim şeklinde yapılır demektir. İç denetimi iç denetçiler, dış denetimi Sayıştay yapar. İç ve dış denetim tamamen birbirinden ayrılmıştır.

İç denetim, kurum faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, etkinliğinin, verimliliğinin, ekonomikliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finans, muhasebe ve diğer tüm yönlerden araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir.

Dış denetim; kurumun, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetim hizmeti denetlenen kurumdan tamamen bağımsızdır. Dış denetimin temel amacı, hesapların, mali tablolarla işlemlerin ve mali yönetimin düzenliliği, güvenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında dışarıya hesap verilebilirlik kapsamında kanaat bildirmek ve rapor vermektir. Dış denetim mali tabloların hukuka, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ile ilgilenir. Dış denetimi meclis adına Sayıştay tarafından yapılmaktadır. (Korkmaz, 2007:9).

İç ve dış denetim birbirlerinin raporlarından yararlanır. Fakat dış denetim iç denetimi değerlendiren bir üst yapıya sahip değildir. Denetim gücünün etkin kullanılmasında iç ve dış denetçiler arasında güçlü bir işbirliğine ihtiyaç vardır. 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 dış denetimle gerekli işbirliği sağlamalıdır. İşbirliği yapılması halinde daha başarılı sonuçlar elde edilir. İş birliğinde üst yöneticilerin desteği önemlidir. İşbirliği yollarının açılması gerekir.

İç denetim, bu güvenceyi sağlayabilecek iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin makul güvence verecektir. (Deloitte, 2010: 4) Burada beklenen iç denetim ve dış denetim arasındaki işbirliği sağlayarak denetim kaynağının etkin kullanılmasıdır.

Özel sektörde kamu sektöründeki dış denetim anlamına gelen Sayıştay denetiminin yerini bağımsız denetim almaktadır. Bağımsız denetçiler işletmelerin iç kontrol ve denetim sistemleri hakkında yeterli bilgi sahibi olarak finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerme riskini değerlendirmekte ve uygulayacağı denetim prosedürlerini belirlemede bu risk değerlendirilmesinden yararlanmaktadır. İç denetim ve bağımsız denetim faaliyetleri bazı noktalarda kesişmektedir. Bağımsız denetçiler iç denetim faaliyetlerine belirli şartlarda güvenmesi ve bu çalışmalarını bir denetim kanıtı olarak kullanması durumu gündeme gelmektedir. (DURAK, 2014,112)

Uluslararası Sayıştaylar Birliği INTOSAI standartları iç denetim ve dış denetim olarak kabul edilen Yüksek Denetleme Kurulları arasında işbirliği, güvenilirlik ve verimlilik için standartlar belirlemiştir.

Bu standartlarda hem Yüksek Denetleme Kurumları hem de iç denetçiler için denetimde bağımsızlık ve tarafsızlığa duyulan ihtiyaç esastır. İç denetçileri bağımsızlığı ve tarafsızlığı Yüksek Denetleme Kurumlarının iç denetçi ile koordinasyon ve iş birliği içinde olup olmayacağını ve ne ölçüde iç denetçilerin çalışmalarını kullanacağını belirleyen önemli faktördür.

İç denetçiler kuruldukları kurumun başkanına bağlıdır. Ancak bağlı oldukları ilgili anayasal çerçeveye imkân verdiği ölçüde işlevsel ve örgütsel olarak bağımsız hareket

edebileceklerdir. Bu alanda iç denetimin bağımsızlığını belirlemek için kullanılan ölçüt INTOSAI GOV 9140 kriteridir. (ÜNVER, 2014, 269)

2.5. Literatür Araştırması

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Doç. Dr. Semih Bilge tarafından yapılan “Kamu Sektöründe İç denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler” başlıklı çalışmada iç denetçilerin iç denetim olgusunun temel unsurlarını (nesnel güvence sağlama, danışmanlık, kuruma katma değer sağlama, hesap verme sorumluluğuna yardımcı olma v.b.) tüm boyutları ile doğru şekilde algıladıklarını ortaya konulmuştur.

Aynı çalışmada ankete katılan iç denetçilerin % 60'ı organizasyonel bağımsızlığın bir göstergesi olan fiziki şartların kendilerine sağlandığını ifade etmişlerdir. Gerekli fiziki şartlara sahip olmadığını belirtenlerin oranı % 40 gibi oldukça yüksek bir orandadır. Bu durum üst yöneticilerin bağımsızlık noktasında iç denetçilere gerekli desteği tam olarak vermediğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. İç denetçilerin kendilerine yeteri kadar bağımsızlık sağlanmadığını düşünürken (% 45,7), bir kısmı sağlanan bağımsızlığın yeterli olduğu (% 34,6) görüşündedir. Araştırmaya göre iç denetçilerin yarısından fazlası (% 58,4) üst yönetime bağlı olarak iç denetim faaliyetleri sürdürmenin performanslarını olumsuz etkileyeceğini düşünmektedir. Bunun nedeni organizasyonel bağımsızlık konusunda yaşanan sıkıntılardır.

Bu araştırmaya göre iç denetçilerin çoğunluğu (%59) kurumlarında iç denetime karşı birimlerinde bir direncin olduğunu ifade etmişlerdir. Aynı kurumda uzun yıllar çalışmanın bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedelemesi konusunda tam bir görüş birliği olmadığı görülmüştür. İç denetçilerin neredeyse tamamı İDKK'nın tam bağımsız olarak yeniden yapılanması (% 97,6) iç denetimin başarısını arttırabileceğini, % 78,8'i İDKK'nın Maliye Bakanlığına bağlı olması iç denetimden beklenen faydayı azaltacağını belirtmişlerdir. Bu araştırmaya göre iç denetçilerin % 42,9'u, mevcut teftiş ve denetim birimlerinin varlığının oluşturulan iç denetim sisteminin başarısını etkilemeyeceğini, % 37,9'u bu birimlerin varlığının iç denetimin başarısını etkileyeceğini belirtmiştir. Bu da iç denetim ile teftişin görev ayrımının ve işbirliğinin net olarak yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır. (BİLGE, 2014, 36-46)

3. Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliğine Yönelik Alan Araştırması

Türkiye’de kamu idarelerinde görev yapan iç denetçileri kapsayan anket çalışmasının yöntemi, amacı, çerçevesi, sınırlılıkları ve anket neticesinde elde edilen bulgular ve yorumlar bu kısımda başlıklar halinde ifade edilecektir.

Öncelikli olarak saha çalışmasında elde edilen verilerin analiz edilmesi ve bulguların değerlendirilmesi yapılacaktır. Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler “SPSS” analiz programında oluşturulan veri tabanına girildikten sonra sonuçlar tespit edilmiştir. Çalışmada tekrarlardan kaçınmak için tablolar gösterilmeyecek ve direkt sonuçlar değerlendirilecektir.

3.1. Ankete Katılan Kamu İdarelerindeki İç Denetçiler Hakkında Genel Bilgi

Uluslararası standartlarda iç denetim sistemi kamu idarelerinde 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı resmi gazetede yayınlanan 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu”na dayanmaktadır.

Aynı kanunun geçici 5. ve 21. maddeleri ile geçiş sürecinde direkt atananlar ile ve 65. maddesi esas alınarak yürürlüğe giren iç denetçi adaylarına belirleme, eğitim ve sertifikasyon yönetmeliği esaslarına göre denetim elemanlığında 5 yıl, uzmanlık, kaymakamlık, hâkim ve savcılık, müdür ve üstü görevlerde 8 yıl hizmeti olanlar arasından açılan iç denetçi belirleme

sınavlarında başarı gösterenler İDKK tarafından 3 aylık kamu iç denetçi sertifikası eğitimine tabi tutulmuşlardır. Sertifika sınavını kananlara İDKK tarafından Kamu İç Denetçisi Sertifikası verilmiştir. Kamu İç Denetçisi Sertifikası sahibi olanların bir kısmı kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından iç denetçi olarak kamu idarelerine atanmışlardır.

Hedef kitlemiz, kamu idarelerinde iç denetçi olarak görev yapan 805 adet Sertifikalı Kamu İç Denetçisidir.

3.2. Alan Araştırmasının Değerlendirilmesi

Bu alan çalışması ile iç denetçilerinin iç denetimi nasıl algıladıkları, iç denetçiler ile üst yöneticiler ve diğer çalışanlar arasındaki ilişkileri, iç denetim birimlerinin yetkinliği, iç denetim tanımında yer alan objektiflik, bağımsızlık, standartlara uygunluk ilkelerine göre uygulanabilirliği ve iç denetimin beklenen katma değeri oluşturup oluşturamadığı, kamu iç denetim standartları ve diğer mevzuat baz alınarak iç denetim sisteminin etkinliği ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Bu çalışmada elde edilen verilerin analiz edilmesi ve bulguların değerlendirilmesi amacıyla “SPSS” analiz programı kullanılmış, elde edilen bulgular oluşturulan veri tabanına girildikten sonra ortaya çıkan sonuçlar değerlendirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Tanımı

Araştırmada ülkemizde tüm unsurları ile 6 yıldır uygulanan iç denetim sisteminin kamu iç denetim standartları ile iç denetim mevzuatına göre etkinliği ortaya konulacak ayrıca sisteminin sorunları tespit edilerek çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

3.4. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, uluslararası standartlara uygun olarak tüm kamu idarelerine uygulanmak istenen iç denetim sisteminin aktör ve işlevleri ile uygulamada hangi düzeyde olduğu ve iç denetim sisteminin tüm unsurları ile kamu iç denetim standartları ve diğer mevzuatına göre etkinliği ve etkinliğinin önündeki sorunlar tespit edilerek çözüm önerileri sunmaktır.

3.5. Araştırmanın Varsayımları

İç denetimin kamu sektöründe uygulaması ve iç denetimin kamu iç denetim standartları bağlamında etkinliğini ölçmek amacıyla gerçekleştirilen alan araştırmasının temel varsayımları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ İç denetim sisteminin farkındalığı sadece iç denetçiler açısından güçlü bir şekilde algılandığı,
- ✓ Kamu idareleri üst yöneticileri nezdinde iç denetim farkındalığı istenen seviyede olmadığı,
- ✓ Merkezi uyumlaştırma birimi olan İDKK'nın mevzuat oluşturma ve geliştirme, iç denetçilerin yetiştirilmesi, eğitimi ve sertifikasyonu, iç denetim birimlerinin standartlara uyumu açısından büyük bir insiyatif ortaya koymasına rağmen kamu idareleri üst yöneticileri ve diğer aktörler açısından kayda değer bir farkındalık oluşturamadığı, kurumsal yapısı buna uygun olmadığı,
- ✓ İç denetçiler ile diğer denetim birimleri arasında fonksiyon çakışmalarının olduğu
- ✓ Bazı birimlerde, iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak yerine getirilemediği,

✓ İç denetim birimlerinin kurumların teşkilat kanunlarında yer almadığı, bağımsız bütçelerinin olmadığı,

✓ Kurumlarda etkin iç kontrol sistemleri olmadığı, iç kontrol zafiyetlerinden dolayı iç denetimden beklenen katma değer sağlanamadığı,

Ülkemizde iç denetim sistemine rağmen eski teftiş sisteminin devam etmesi ve sonrasında 2011 yılında kanun hükmünde kararnamelerle idari teşkilatları yeniden düzenlenen kamu idarelerinde iç denetim birimleri yer almamıştır. Mevcut teftiş birimleri denetim ve danışmanlık birimi, denetim hizmetleri birimi gibi farklı isimlerle iç denetim ile getirilmek istenen standart yapı daha karmaşık hale getirilmiştir.

Diğer ve en önemli varsayım ise, iç denetimin kurumsal yapılar dışında özellikle özel bütçeli idareler ve mahalli idarelerdeki üst yöneticiler tarafından sahiplenilmediği ve kanunla getirilen bu üst normların uygulamada dezenformasyona uğradığıdır.

3.6. Araştırmanın Sınırlılıkları

Yapılan alan çalışması birincil veri toplama yöntemi olan anket yöntemi kullanılmıştır. İnternet üzerinden e-mail yöntemi ile alan çalışması yapılmıştır. Çalışma evreninin ana kütlesi atan ve kamu idarelerinde çalışan sertifikalı iç denetçilerdir. Bu iç denetçilerin toplam sayısı 805 kişidir.

Anket formu, kamuda çalışan iç denetçilerin direkt e-mail adresine gönderilmiştir. Çalışma evreninin ana kütlesi tüm kamu iç denetçileri olarak seçilmiştir. Ankete cevap veren her iç denetçi örneklemede kabul edilmiştir.

Ankete cevap verenlerin sayısı tüm ana evreni temsil edecek sayıya ulaşılan kadar cevaplar kabul edilmiştir. Zaman periyodu cevap verenlerin sayısı % 20'yi aşana kadar olarak belirlenmiştir. Ankete cevap verenlerin sayısı 170 İç Denetçi olup bu sayı toplam iç denetçi sayısı olan 805 kişinin ($170/805=$) % 21'ini oluşturmaktadır.

3.7. Araştırmanın Yöntem ve Modeli

Anket yapılmadan önce iç denetim sistemi, iç denetçi, iç denetim sisteminin diğer aktörleri olan üst yönetici, İDKK hakkında geniş bir kaynak taraması yapılmıştır. Sorular uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan kamu iç denetim standartlarındaki iç denetim tanımı, nitelik ve çalışma standartlarına uygun olarak sorulmuş ve Türkiye'deki iç denetim sisteminin yapısı, durumu, sorunları, denetim sonuçlarının uygulanma durumu, iç denetçiler, üst düzey yöneticiler ve diğer personel tarafından algılamaları anlaşılmasına çalışılmıştır.

Çalışma evreni ise tüm kamu idarelerindeki iç denetçilerdir. Anketlerdeki iç denetçilerin seçiminde olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolayda örnekleme tekniği seçilmiştir. Anketler bireysel e-mail ve kamu iç denetçilerin üyesi olduğu e-mail gruplarına gönderilmiş ve cevap veren iç denetçiler değerlendirmeye alınmıştır.

Ankete iç denetim sistemini algılamaya yönelik sorularda likert ölçeği kullanılmıştır. Bu ölçek, cevaplayıcıların belirli ifadelerle ne ölçüde katılıp katılmadıklarını gösterir.

3.8. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

3.8.1. Anket Çalışmasının Genel Özellikleri

Araştırmada, ulaşmak istediğimiz iç denetim sisteminin kamu idarelerinde kuruluşu, bağımsızlığı, iç denetçilerin tarafsızlığı, iç denetim plan ve program yapma, risk değerlendirme, raporlama, rapor sonuçlarının uygulanması süreçlerinin ne derece etkin olduğu ile iç denetime

karşı genel algı, iç denetimin iç kontrolleri ve risk yönetimini geliştirilmesine, usulsüzlük ve yolsuzlukları önlemesine, kamu kaynaklarında etkinlik sağlamasına yönelik ne derece katma değer sağladığına ilişkin sorular sorulmuştur.

Bunun yanında uygulamada iç denetimin uluslar arası standartlara ve kamu iç denetim standartlarına uygun yapılıp yapılmadığı değerlendirilmiştir.

Anket çalışması dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde iç denetim sisteminin kuruluşuna yönelik, ikinci bölümde planlama ve diğer süreçlere ilişkin, üçüncü bölümde iç denetim sonuçlarına yönelik ve dördüncü bölümde iç denetimin genel algısına yönelik sorular sorulmuştur.

3.8.2. Anketin Veri Çözümleme Yöntemi

Etkinlik kriteri, olarak kamu iç denetim standartları ve mevzuat düzenlemeleri esas alınmıştır.

Bunun sebebi Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün geliştirdiği dünyada referans olarak uygulanan iç denetim standartlarının ülkemizde kamu iç denetim standartları olarak esas alınmasıdır.

5018 sayılı Kanunun, iç denetimin tanımına yönelik 63 maddesi “*İç denetim..... genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.*” iç denetçilerin görevleri başlıklı 64. maddesi “*İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.*” şeklindedir.

5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca, iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur.

Yapılan anket çalışmasının birinci bölümünde ankete katılan iç denetçilere iç denetim birimlerinin fiziki durumu, iç denetçi sayılarının yeterli olup olmadığı, iç denetim birim başkanlarının özlük durumu, iç denetçi mesleğini tercih etme sebebi, iç denetim biriminin bütçe durumu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yeni kamu yönetimi modeli olarak getirilen iç denetim, iç kontrol, stratejik plan ve diğer sistemler hakkında kamu idaresi çalışanlarının algısı, kurumlarındaki üst yöneticilerin iç denetçi istihdam etme sebebi, iç denetçilerin meslek seçme aşamasında olmaları halinde tekrar seçip seçmeyecekleri, üst yöneticilerin iç denetim sistemi hakkında algısı, iç denetimin biriminin bağımsızlığı, iç denetçilerin tarafsızlık durumu, kamu idareleri üst düzey yöneticileri ile iç denetim birimleri arasındaki iletişim düzeyi, iç denetim süreçlerinde iç denetçilerin direnç ile karşılaşp karşılaşmadıkları, iç denetçilerin yolsuzluk ve usulsüzlüğü tespit etme yetkinliği, iç denetim süreçlerinin iç denetim standartlarına göre uyum düzeyine sorular sorulmuş ve bu soruların cevapları değerlendirilmiştir.

İkinci olarak, iç denetim plan ve programların hazırlanma süreçleri, idarelerin iç kontrol sistemlerinin iç denetime uygun olup olmadıkları, idarelerin stratejik hedeflerinin gerçekçi olup olmadığı, iç denetim raporlarının hesap verilebilirlik açısından iç kontrol güvence beyanları için önemli dayanak olarak görülüp görülmediği, üst yöneticilerin iç denetim sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmaya açık olup olmadığı, kamu idarelerindeki idari birimlerin iç denetim biriminden danışmanlık hizmeti alıp almadıkları hususunda kamu iç denetim standartları esas kriter alınarak sorular sorulmuş olup iç denetim sisteminin planlama ve çalışma süreçleri ile ilgili etkinlik durumu tespit edilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü olarak, yapılan iç denetimler sonucunda üretilen raporlarla tespit edilen bulgulara yönelik geliştirilen önerilerin eylem planına bağlanması ve uygulamaya geçme durumu, üst yöneticilerin önerilere katılma eğilimi, uzlaşılan denetim sonuçlarının izleme ve takip durumu, iç denetimlerde oluşturulan katma değer için iç denetime yönelik algıyı değiştirip değiştirmediği, iç denetiminin kamu kaynaklarını etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasına verdiği katkı, risk yönetimi ve iç kontrol sistemine verdiği katkı ile yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme kabiliyeti ile iç denetimin oluşturduğu bu katma değer için üst yöneticiler tarafından takdir edilmediği, iç denetimin teftişten farklı olduğu algısı oluşturup oluşturmadığı, iç denetçilerin saygınlığını arttırıp arttırmadığı, dış denetim birimi Sayıştay ile iç denetim arasında yeterli seviyede işbirliği olup olmadığı, iç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki ilişkiler seviyesine yönelik sorular sorularak iç denetim sonuçlarının uygulanma etkinliği ile iç denetim sonuçlarının diğer taraflar arasında oluşturduğu sinerji anlamaya çalışılmıştır.

Dördüncüsü, iç denetim sisteminin iç denetçiler açısından genel algısı, gelecek 10 yıl için öngörüsü, iç denetçiler açısından etkin sonuçlar üretme kabiliyeti, iç denetimin ülkemiz idari yapısına ne derece uygun denetim modeli olduğu, eşit işe eşit ücret kararnamesi olarak bilinen 666 sayılı KHK'nın iç denetim için denetçilere etkisi, iç denetim standartlarının uygulanabilir olup olmadığı, iç denetim ile teftiş kurulları arasında görev karmaşasının olup olmadığına ilişkin sorunlar ile durum tespit edilmeye çalışılmış, iç denetçiler nezdinde iç denetim sisteminin en önemli sorunu, iç denetim mesleğinin geleceğine ilişkin öngörülerini sorulmuştur.

Bu sorulara ankete katılan iç denetçilerin “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kısmen katılıyorum”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde fikirlerini belirtmeleri istenmiştir.

Son olarak uygulamaya yönelik sorular sorulmuş, bu sorular iki tipte sorulmuştur. Birinci kısımda, iç denetçilerden “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde fikirlerini istenmiştir. Anketler tek tek “SPSS” programına girilmiş ve bu program yardımıyla veriler analiz edilmiştir.

3.9. İç Denetim Birimlerinin Yetkinliği ve İç Denetim Algısına Yönelik Etkinlik Analizi ve Değerlendirmeler

Bu bölümde kamu idarelerinde görev yapan iç denetçi sayılarının yeterli olup olmadığı, iç denetim birim başkanlarının özlük durumu, iç denetçi mesleğini tercih etme sebebi, iç denetim biriminin bütçe durumu, kurumlarındaki üst yöneticilerin iç denetçi istihdam etme sebebi, üst yöneticilerin iç denetim sistemi hakkındaki algısı, iç denetim birimlerinin bağımsızlığı, iç denetçilerin tarafsızlık durumu, iç denetçilerin yolsuzluk ve usulsüzlüğü tespit etme yetkinliği, iç denetim süreçlerinin iç denetim standartlarına göre uyum düzeyini tespit etmeye yönelik sorular sorulmuştur. Bu amaçla soruların akış sırasına göre tespitler ele alınacak ve değerlendirilecektir.

Etkin iç denetimin yapılması ve beklenen katma değer için sağlanması için bağımsız bir iç denetim biriminin kurulmuş olması, iç denetim biriminin yeterli insan kaynağı, bağımsız denetim bütçesi ile fiziki imkân, araç ve gerece sahip olması gerekmektedir.

Üst yönetici, iç denetim birimin bütçesine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi ve personelinin ihtiyacı olan meslekî araç, gereç ve malzemenin temin edilmesine ilişkin tedbirleri almak zorundadır.

İç Denetçiler Çalışma Esas ve Usulleri, Kamu İç Denetim Tebliği, İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Rehberi, Kamu İç Denetim Standartları iç denetim sisteminin

planlamadan sonuçlarını izlemeye kadar olan tüm süreçlerinde iç denetim birim yöneticisine görev, sorumluluk ve yetkiler vermiştir. Ancak mevzuatta iç denetim birim başkanı ayrı özlük hakları ve güvencesi yoktur. Herhangi bir güvencesi olmayan bu tür görevlendirmeler iç denetimin bağımsız ve tarafsızlığını zedeleyebilir. Bu durum iç denetimin etkinliğini olumsuz etkiler. İç denetim birim başkanının bir güvencesinin olması iç denetimin etkinliği için gerekli olduğu düşünülmektedir.

Ancak bunun aksini düşünen iç denetçiler ve yöneticilerde olduğu varsayılmaktadır. Bu kesim ise ayrı bir güvencesi olan bir iç denetim birim başkanının bu görevi sürekli sürdürmek için denetim sürecinde iç denetçi ve iç denetim raporlarına müdahale edebileceğini düşünmektedirler. Bu fikirdeki iç denetçiler, bir iç denetçinin eşitler arasında üstün konumda yöneticilik yapması yeterli olduğu görmektedirler.

3.9.1. İç Denetim Birimlerinin Kurumsal Kapasitesinin Yeterliliği

5018 sayılı Kanununun 63. maddesi kapsamında, iç denetim biriminin doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak kurulması bağımsız ve objektif denetim açısından önemlidir. İç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri almak üst yöneticinin sorumluluğundadır.

Ankete katılanlara öncelikle “*Kurumumuzda iç denetim birimi denetim fonksiyonlarını yerine getirebilecek seviyede kurulmuştur.*” sorusu sorularak iç denetim birimlerinin kuruluş kapasitesine yönelik iç denetçilerin genel algısı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Ankete katılan iç denetçilerin % 53’ü iç denetim birimlerinin iç denetim fonksiyonlarını etkin bir şekilde yerine getirebilecek seviyede kurulduğunu belirtirken; % 15’i iç denetim birimlerinin iç denetim fonksiyonlarını etkin bir şekilde yerine getirecek seviyede kurulmadığını belirtmişlerdir. Bu soruya iç denetçilerin % 32’sinin de kısmen katıldıkları görülmektedir.

Buna göre kurumların yapısı ve personel sayısı dikkate alındığında bu gün itibarıyla kamu idarelerinde % 47’si iç denetim birimlerinin kurumsal kapasitesinin zayıf ya da kısmen zayıf olduğu, iç denetim fonksiyonlarını etkin bir şekilde yerine getirebilecek seviyede olmadığı, üst yöneticilerin mevzuattan kaynaklanan bu sorumluluklarını yerine getirmedikleri söylenebilir.

İç denetim birimlerinde iç denetçilerin % 67’sinin “*İç denetim birimimiz iç denetim görevini ifa edecek yeterli fiziki ortama sahiptir.*” ifadesine katıldığı, % 11’nin katılmadığı ve % 22’sinin ise kısmen katıldıkları görülmüştür. “*Kurumumuzdaki iç denetçi sayısı iç denetim fonksiyonlarını yerine getirebilecek seviyededir.*” ifadesine iç denetçilerin % 43’ü katılırken, % 39’u katılmadıklarını belirtmiştir. İç denetçilerin % 18’i ise kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Kısmen katılanların oranı da dikkate alındığında iç denetçi sayılarının kurumlarında iç denetim fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli olmadığı söylenebilir.

Bakanlar Kurulu tarafından tahsis edilen 2121 kadronun 811’ine atama yapıldığı iç denetçi kadrolarının % 62’sinin boş olduğu dikkate alındığında da iç denetim birimlerinde yetersi iç denetçi olmadığı görülmektedir. Bu durum üst yöneticilerin iç denetime karşı isteksiz davrandıklarını gösteriyor şeklinde yorumlanabilir.

Ankete katılan iç denetçilerin % 47’si “*İç denetim birimimizde iç denetim görevini ifa edecek yeterli büro personeli görevlendirilmiştir.*” ifadesine katıldıklarını, % 31’i katılmadıklarını ve % 22’si ise kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir.

İç denetim birimlerinin önemli bir kısmında yeterli büro personeli görevlendirilmediği anlaşılmaktadır.

Bu dört soru birlikte değerlendirildiğinde iç denetim birimlerinin kurumsal kapasitesinin, iç denetçi sayısının ve personel alt yapısının yeterli olmadığı görülmektedir. Bu durum üst yöneticilerin iç denetime verdiği önemin yeterli seviyede olmadığını, iç denetçi kadrolarına atama yapmalarında çekinceler olduğunu göstermektedir.

Ülkemiz personel mevzuatında, kurumların teşkilat yapılarında iç denetim birim başkanı veya yöneticisi gibi bir düzenleme yer almamaktadır. İç denetim mevzuatına göre görevlendirilen iç denetim birim başkanının bu sorumluluklara paralel ayrı bir özlük hakkı düzenlemesi de mevcut değildir.

Ankete atılan iç denetçilerden % 61 oranında “İç denetim birim yöneticileri denetimde etkinliğin sağlanması için daha üst seviyede özlük haklarına sahip olmaları gerekmektedir.” sorusuna katıldıklarını, % 26 oranında katılmadıkları ve % 13 oranında ise kısmen katılmadıkları görülmüştür.

İç denetim faaliyetlerinin etkinliği için birim başkanlarının ayrı bir özlük hakkına sahip olmaları gerekir görüşüne katılmayanların bu düşünceleri yönetici olmak için objektif kriterlerinin idari yapımızda güvenilir seviyede belirgin olmamasına dayanıyor olabilir.

Ülkemizde iç denetim birimleri kamu idarelerin teşkilat yapılarında yer almadığından iç denetim birimlerinin bağımsız bütçesi yoktur. İç denetim faaliyetleri için özel kalem bütçesi içinde ödenek ayrılmaktadır. Kamu iç denetim genel tebliğine göre üç ve üzeri iç denetçi atanmış kurumlarda iç denetim birim başkanlığı kurulabilir. 2014 yılı Bütçe Kanunu’nda iç denetim birimi başkanlığı bulunan yerlerde harcama yetkilisi olarak iç denetim birim başkanı belirlenmiştir. Ancak birim kurulamayan yerlerde iç denetçilerin harcama yetkilisi özel kalem müdürüdür. Bu durumda iç denetim faaliyetlerinin harcamaları özel kalem müdürü tarafından yapılmaktadır. Bu iç denetim faaliyetlerini ve iç denetimin bağımsızlığını olumsuz etkiler mi?

Ankete katılan iç denetçilerin % 49’u “İç denetim faaliyetleri bütçesinin özel kalem bütçesi kapsamında yürütüldüğü için iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olmaktadır.” düşüncesine katılırken, % 27’si bu görüşe katılmamakta, % 24’ü de kısmen katılmaktadır.

3.9.2. İç Denetçilerin Yetkinliği, İç Denetim Standartlarına Uyumu ve Mesleği Tercih Sebebi

Ankete katılanların % 47’si “İç denetçi mesleğini eski teftiş sisteminden daha etkin olduğu için seçtim.” ifadesine katılırken, % 27’si katılmadığını, % 27’si de kısmen katıldığını belirtmiştir.

Bu fikirleri iç denetçilik yaptıktan sonra değişip değişmediğini ölçmek için iç denetçilerin “meslek seçme aşamasında olsam tekrar iç denetçiliği seçerdim.” ifadesi hakkında görüşleri alınmıştır. İç denetçiler söz konusu ifadeye % 43 oranında katıldıklarını, % 25 oranında katılmadıklarını % 31 oranında kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Buna göre iç denetçilerin bu meslekte çalıştıktan sonra iç denetçilikle ilgili başlangıçtaki olumlu düşüncelerinin az da olsa (% 47’den % 43’e) düşmesi, olumsuz düşüncelerinin çok sınırlı da olsa (% 25’ten % 27’ye) yükselmesi iç denetim uygulamasında bir takım sorunların olduğunu gösterebilir.

Bu durumun ortaya çıkmasında (2006 yılından bugüne 8 yıl geçmesine rağmen) iç denetimin teşkilat şemalarında yer almaması, çoğu iç denetim biriminin yetersiz iç denetçi ile çalışması, fiziki imkânsızlıkların olması, iç denetçiler arasında özlük farkının giderilmemesi ve idari kadrolara göre özlük haklarının daha geriye gitmesi, kurumsal kapasitelerin zayıf kalması,

idarelerde iç kontrol gibi tamamlayıcı unsurlarda kayda değer gelişmenin olmaması, üst yöneticiler ve diğer yöneticilerin sistemi tam benimsememeleri gibi belirsizliklerin getirdiği faktörlerin etkileri olabilir.

5018 sayılı Kanunda “iç denetim faaliyetleri, 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.” denilmektedir. İç Denetçiler Çalışma Usul ve Esasları hakkında yönetmelikte de “İç denetim birimi başkanı ve iç denetçiler, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlüdür. Bu standart ve kurallar, uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirlenir.” hükmü yer almaktadır.

Bu çalışmada iç denetim faaliyetlerinin iç denetim standartlarına uygunluğu da ölçülmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede çalışmada “İç denetim standartlarının en az % 80'ine uyarak denetimlerimi sonuçlandırırım” ifadesine iç denetçilerin ne ölçüde katıldıkları sorulmuştur. Ankete katılan iç denetçilerin % 59'u söz konusu ifadeye katıldıklarını, % 9'u ise katılmadıklarını, % 32'si ise kısmen katıldıklarını ifade etmiştir. İç denetçiler, kamu iç denetim nitelik ve çalışma standartlarına tam uyumları zorunlu olmasına rağmen standartlara % 80 oranında uyuma bile % 41 seviyesinde tam uymadıkları görülmektedir. Bu duruma iç denetçilerin gerek eski alışkanlıklarını terk etmemeleri gerekse idarelerin iç kontrol sistemindeki zafiyetler ve iç denetim birimlerinin teşkilat olarak yeterli seviyede kurulmamış olmasının sebep olduğu söylenebilir.

İç denetim sistemine karşı direnenlerin ileri sürdükleri argümanların başında iç denetimin ülkemiz yönetim geleneğine uymadığı, iç denetimin yolsuzluk ve usulsüzlükler ile mücadele kapasitesinin düşük olduğu düşüncesi gelmektedir. Literatürde iç denetçilerin yürüttüğü faaliyetler nesnel risk analizlerine dayanarak idarelerin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirdiği ve temelde kurumsal iyi yönetim ilkelerinin uygulanmasına yönelik katkı sağlandığından yolsuzluk ve usulsüzlüklerinde önlenmesi yönünde işlev görmektedir. (KELOĞLU, 2014: 340)

Bu kapsamda iç denetçilerin “İç denetçiler, yolsuzluk ile suiistimal risklerini değerlendirebilecek yetkinliğe sahiptir.” ifadesine ne ölçüde katıldıkları sorulmuş, iç denetçilerin söz konusu ifadeye % 77'sinin katıldığı, % 4'ünün katılmadığı, % 18'inin ise kısmen katıldığı belirlenmiştir.

İç denetçilerin görevlerinden biri yolsuzluk ile suiistimal risklerini değerlendirme olduğu halde % 4'ü tamamen % 18'nin kısmen iç denetçilerin bu alanda yetkin olmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu durum iç denetçiliğin gelişme aşamasında olmasının ve iç denetçiliğe denetim mesleği dışındaki uzmanlık ve müdür üstü mesleklerden de geçiş yapılmış olmasından kaynaklanmış olabilir. Bu olumsuzluğun giderilmesinde hizmet içi eğitimin önemli olabileceği söylenebilir.

3.9.3. Üst Yönetici ve Diğer Üst Düzey Yöneticilerin İç Denetçi Atamalarındaki Algısı ile İç Denetime Bakışı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 7 ve 8. maddeleri kamu mali yönetimin temel esasları olan saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerini tanımlamıştır. Hesap verilebilirlik adı geçen kanunda “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde

edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.” şeklinde düzenlemiştir.

Bakanların ve Üst Yöneticilerin hesap verme sorumluluğu bölümü altında aynı kanununun 11. maddesinde “Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.” demektedir. İç denetim sistemi, makul güvence ve danışmanlık faaliyeti ile üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu ortaya koyar ve güvence sağlar.

Yine Kamu İç Denetim Genel Tebliği 4. maddesinde “İç kontrol sisteminin temel unsuru olan ve aynı zamanda sistemin yeterli ve etkin bir şekilde işleyip işlemediği hususlarında değerlendirme ve önerilerde bulunan iç denetim, idarelerde üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesinde önemli bir yardımcıdır.” demektedir. Nihayetinde etkin bir iç kontrol sistemi kurma ve iç kontrol sisteminin işlerliğine makul güvence sağlayacak etkin bir iç denetim sistemi oluşturma üst yöneticinin sorumluluğundadır. Üst yöneticinin bu sorumluluk farkındalığı iç denetim birimlerinin etkin bir şekilde kurulup, yönetilmesinde önemli faktörlerin başında gelir.

Alan araştırmasında üst yöneticinin bu sorumluluğunun sonucu olarak iç denetim sistemini kurma ve iç denetçi istihdam etme sebebi hesap verme sorumluluğu bilinci ile yapması süreçlere etkinlik sağlar. Aksi halde salt mevzuat zorunluluğundan sistemin kurgulanması ve uygulanması alanında etkinliğini azaltır. Üst yöneticilerin bu algısı ölçülmeye çalışılmıştır.

Ankete katılan iç denetçilerin sadece % 27’si “Kurumumuzda üst yönetici iç denetçi atamalarını yönetim ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmede katkısı olacağını düşündüğünden yapmaktadır.” sorusuna katıldıklarını, % 32 oranında kısmen katıldıklarını ve % 42 oranında ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Burada üst yöneticilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirmede iç denetimden yararlanma algılarının zayıf olduğu görülmektedir.

Bu soruya paralel olarak iç denetçiler “İdaremizin üst yöneticisi ile denetlenen birimleri iç denetimin gerekli olduğunu ve kuruma fayda sağlayacağını düşünüyorlar.” sorusuna % 44 oranında katıldıklarını, % 35 oranında kısmen katıldıklarını, % 22 oranında ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu soru önceki soru ile değerlendirdiğimizde üst yöneticilerin atama esnasında iç denetçilerin hesap verme sorumluluklarını yerine getirme de yardımcı olmaları için atama yaptıklarına katılmayanların % 42’lik oranı, aynı doğrultudaki bir soruda % 22’ye düşmüş ve önceki sorudaki iç denetçi atamalarında üst yöneticileri iç denetçilerin olumlu katkısı olacağı kriterine katılanların oranı % 27 iken, çalışma esnasında iç denetçilerin fayda sağladığına dair soruya katılanların oranı % 44’e yükselmiştir. Demek ki iç denetçiler farklı sebeplerle kamu idarelerine atanmış olsalar bile oluşturdukları katma değer ile üst yönetici ve diğer çalışanların algısını olumlu bir şekilde değiştirdikleri görülmektedir.

İç Denetçiler Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 45. maddesine göre “İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde Kurula gönderilir.” hükmüne istinaden iç denetim raporları merkezi uyumlaştırma birimi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna (İDKK) gönderilmektedir. İDKK her ne kadar 7 farklı üyesi ile tüm kamu idarelerini temsil etmekte ise de Maliye Bakanlığı ile ilişkisi kurulduğu için Maliye Bakanlığına bağlı olarak kabul ediliyor. Bu durum diğer kurumlar açısından mali bir denetimden kaynaklanan tedirginliğe sebep olmaktadır. Bu durum iç denetçilerin üst yöneticiler veya diğer yöneticiler nezdinde kendilerine yardımcı ve kurumların bir parçası olarak değil de maliyenin temsilcisi olarak görmelerine sebep olmaktadır. Bunun sonucunda bir direnç oluşabilmektedir.

Ankete katılan iç denetçilerin % 48’i “İç denetim raporları İDKK’ya gönderildiğinden iç denetçiler maliyenin kurumdaki temsilcileri olarak görülmektedir.” sorusuna katıldıkları, % 29’u kısmen katıldıkları % 24’ünün ise katılmadıkları görülmüştür.

Sonuç itibarıyla iç denetçilerin yarısı bu olumsuz algının oluştuğunu belirtmişlerdir. Bu olumsuz algıyı ortadan kaldırmak merkezi uyumlaştırma birimi İDKK’nın ayrı bir üst kurul veya şimdiki haliyle Başbakanlıkla ilişkilendirmek daha olumlu sonuçlar verecektir.

İç denetim birimi güvence faaliyetinin yanında idarelerinin yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol yapılarını güçlendirmek için danışmanlık hizmeti de vermektedir. Bu durum yöneticiler ile iç denetim birimi arasında bir iletişimi gerekli kılmaktadır. İç denetçiler “Kurumumuzda üst düzey yöneticiler iç denetim birimi ile güçlü bir iletişim kurma çabasında mıdır.” sorusuna % 21 oranında katıldıkları, % 51 oranında katılmadıkları, % 28 oranında kısmen katıldıkları görülmüştür. Üst düzey yöneticiler ile iç denetim birimleri arasında iletişim çabaları üst bir seviyede olmadığı görülmektedir.

5018 sayılı Kanun ile getirilen stratejik plan, iç kontrol ve iç denetim sistemi gibi kazanımlar Avrupa Birliği (AB) tam üyelik süreci uyum müzakerelerine denk gelmektedir. Hatta iç denetim, Avrupa Birliği katılım ortaklığı belgeleri, ilerleme raporları ve ulusal programlarda sürekli yer almakta ve müzakere edilen 29. Mali Fasılın konusunu oluşturmaktadır. Bu sebepten dolayı bu kazanımların idari yapımızın bir ihtiyacı değil de AB müktesebatı gereği usulden düzenlemeler olduğu algısı oluştuğu düşünülmektedir.

Bu noktada ankete katılan iç denetçilere çalıştıkları kurumlarda böyle bir yaklaşımın olup olmadığı “Kurumumuzda stratejik plan, iç denetim, iç kontrol sistemi katma değerden ziyade Avrupa Birliği yolunda sadece bir mevzuat gerekliliği olarak görülmektedir.” sorusu ile sorulmuş ankete katılanların % 45’nin katıldıkları, % 34’ünün kısmen katıldıkları, % 21’inin ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. İç denetim, iç kontrol sistemi ve stratejik planlama gibi kazanımların katma değerden ziyade AB uyum sürecinde bir mevzuat zorunluluğu yaklaşımı % 45 oranında yüksek bir katılımın olduğu görülmekte ve % 34 oranında kısmen katılanlar da dikkate alındığında bu olumsuz algı daha ağırlık kazandığı görülmektedir.

Bu zihinsel algılar iç denetimin kurumsallaşmasını olumsuz etkilemektedir. Bir reformun sonuç üretmesi doğru algılanması ile ilintilidir. Bu durum hesap verme sorumluluğu ön plana çıkarılarak değiştirilmesi gerekmektedir.

3.9.4. İç Denetçilerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığına İlişkin İç Denetçilerin Algısı

5018 sayılı Kanunun iç denetçinin görevleri başlıklı 64. maddesinde, “İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.” şeklinde birincil düzenleme yapılmıştır.

Bu tanıma uygun olarak İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin iç denetçilerin tarafsızlığı başlıklı 26. maddesinde “İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket eder. İç denetçiler, görevlerini yerine getirirken tarafsız davranırlar. İç denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde iç denetim birimi başkanına, iç denetim birimi başkanı görevlendirilmemişse üst yöneticiye yazılı olarak başvurur. İç denetim birimi başkanı, iç denetçilerin görevlendirilmesinde, tarafsızlıklarını zedeleyecek hususları dikkate alır.” şeklinde güçlü vurgu yapılmıştır.

Aynı zamanda tarafsızlık ve bağımsızlığın korunması için aynı yönetmeliğin üst yöneticinin sorumluluğu başlıklı 12. maddesinde “Üst yönetici, iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde, iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri için gereken tüm önlemleri alır.” şeklinde düzenleme yaparak üst yöneticiyi iç denetim faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülmesi için sorumluluk yüklemiştir.

Kamu İç Denetim Standartları 1100-Bağımsızlık ve Tarafsızlık, 1110-İdare İç Bağımsızlık, 1111 – Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim, 1120 - Bireysel Tarafsızlık, 1130 - Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması Standartları mevcuttur. Tekrardan kaçınmak için ayrıntısına girilmeyecek ancak bağımsızlığın sağlanması için doğrudan üst yöneticiye bağlılık önemlidir. Bunun vurgulanması için 1111-Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim Standardında “İç denetim yöneticisi, üst yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.” şeklinde düzenleme yapılarak doğrudan iletişim vurgulanmıştır.

İç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının uygulamadaki etkinliğinin görebilmek için iç denetçilere “Kurumumuzda iç denetim faaliyeti, her türlü müdahaleden uzak ve bağımsızdır.” sorusuna cevaben % 52 oranında katıldıklarını, % 29 oranında kısmen katıldıklarını, % 19 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Objektif denetim yapılması iç denetimin bağımsız ve her türlü müdahaleden uzak olmasına bağlıdır. Burada her ne kadar iç denetçilerin % 52 gibi yüksek bir oranın birimlerinin bağımsız ve her türlü müdahaleden uzak olduğunu belirtmişse de iç denetimin en önemli fonksiyonu bağımsızlık olduğundan yeterli değildir. İç denetim birimlerinin bağımsızlığı en üst seviyede olmalıdır. Çünkü müdahaleye açık bir denetim sisteminin sonuçları da objektif olmaz, denetimin tüm süreç ve fonksiyonlarını olumsuz etkiler.

Ankete katılan iç denetçilerin % 20’si “Bu güne kadar en az bir alanda bağımsızlık veya tarafsızlığım zedeleneyecek şekilde çalışmama fiilen müdahale olmuştur.” sorusuna katıldıklarını, % 62’si ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Uygulamada iç denetim süreçlerinin müdahaleye açık olduğu görülmektedir.

Hesap verilebilirliğin etkin olarak gerçekleşmesi için iç denetim birimlerinin bağımsızlığı ve objektifliğin sağlanması gerekir.

İç denetçiler “İç denetçi atanma ve çalışma esas ve usulleri tarafsız ve önyargısız bir şekilde çalışmamı ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmamı sağlayacak seviyededir.” sorusuna % 53 oranında katıldıklarını, % 25 oranında kısmen katıldıklarını, %22 oranında ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

İç Denetçiler Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 21. maddesinde “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.” şeklinde düzenlenmiştir.

Ankete katılan iç denetçiler % 53 oranında iç denetçilerin atanma ve çalışma esas ve usulleri tarafsızlığını ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmamı sağlayacak nitelikte olduğunu belirtmişse de % 22 oranında, iç denetçi atanma ve çalışma esas ve usulleri tarafsızlığını ve çıkar çatışmasından kaçınmamı sağlayacak nitelikte olmadığını belirtmişlerdir.

Uygulamada çoğu kurumlarda iç denetçi atamaları üst yöneticini ihtiyaç olarak görmesinden ziyade iç denetçilerin atanma talebi sonucu yapılmaktadır. Bu durumda üst yönetici ve iç denetçi arasında belirgin olmayan referans ve benzeri bir takım süreçler yaşanmaktadır. Belirgin olmayan bu atanma süreci sonunda atanan iç denetçinin üst yöneticiye karşı tarafsızlığını zedeleyebilmektedir.

İç denetim faaliyetlerinde bağımsızlık ve tarafsızlık sağlamanın esas standartlarından biri üst yönetici ile doğrudan iletişimidir. Ancak uygulamada üst yöneticilerin bir kısmının iş yoğunluğu ve benzeri sebeplerle iç denetçilerle görüşmediği, başka pozisyonlardaki yöneticilere yönlendirdiği veya alt bir makamla ilişkilendirmek istedikleri bilinmektedir. Ankete katılan iç denetçilere, “Birimiz iç denetim faaliyeti kapsamında üst yöneticiyle yeterli seviyede doğrudan iletişim kurabilmektedir.” sorusu sorulmuş ve cevaben % 41 oranında iletişim imkânlarının yeterli seviyede olduğu, % 30 oranında kısmen iletişim imkânlarının olduğu, % 34 oranında ise üst yönetici ile iletişim imkânlarının olmadığını belirtmiştir.

İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanması, görevlendirmenin yapılması, denetim sonuçlarının paylaşılması, risklerin ortadan kaldırılması için önerilerin hayat geçmesi, iç denetim raporlarının işleme konulması ve denetim sonuçlarının izlenmesi tamamen üst yönetici ile iç denetçiler arasındaki iletişime bağlıdır. İletişim kanallarının olmaması iç denetim etkinliğini zayıflatmaktadır.

İç denetimin bağımsızlık ve tarafsızlık standartlarına uygun olarak yapılması ve bu standartları zedeleyecek engellerin ortadan kaldırılması için hesap verme farkındalığının oluşturulması, iç denetimin kamu idarelerinin inisiyatifine bırakılmaması, iç denetim birimlerinin teşkilat şemalarında yer alması ve iç denetçi atanma süreci için yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

3.10. Planlama ve Denetim Süreçlerinde Etkinlik Analizi ve Değerlendirilmesi

Bu bölümde iç denetimin risk esaslı olarak planlanması, yürütülmesi süreçleri ile ilgili tespitler ve değerlendirmelere yer verilecektir.

İç denetim plan ve programların hazırlanma süreçlerine üst yöneticilerin katılımı, idarelerin iç kontrol sistemlerinin iç denetime elverişliliği, stratejik hedeflerinin gerçekçi olması, üst yöneticiler tarafından hesap verme sorumluluğu kapsamında verdikleri iç kontrol güvence beyanlarına temel dayanak olarak iç denetim raporlarını görmeleri, üst yöneticilerin iç denetim sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmaya açık olmaları, idarelerin iç kontrol, risk yönetimi gibi sistemlerinin geliştirilmesi için iç denetim biriminden danışmanlık hizmeti almaları ve iç denetimin idare içinde uygulama süreçlerinin mevzuat düzenlemeleri ve kamu iç denetim standartlarına uyum etkinliği için önemli kriterlerdir.

Bu kriterler esas alınarak ankette iç denetçilere sorular sorulmuş iç denetim sisteminin planlama ve çalışma süreçleri ile ilgili etkinlik durumu tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.10.1. İç Denetim Plan ve Programlarında Üst Yönetici Desteği ve Katılımı

İç denetçiler Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 36. maddesinde “İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kamu idarelerinin maruz

kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanır.

Yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda idare için yüksek risk alanları belirlenir. İç denetim birimi, üst yöneticinin önerilerini de dikkate alarak, idarenin risklerinden kabul edilemeyecek olanları denetim programına alır ve üst yöneticiye onaylatır.”

Üst yöneticilerin bu sürece katılması, önerilerde bulunması, denetimin sahiplenmesi, iç denetim plan ve programların zamanında hazırlanması ve onaylanması etkinliği artırır.

İç denetçilere, “*Son üç yılda en az bir defa iç denetim programımız üst yönetici tarafından onaylanmadı.*” sorusu yöneltilmiş ve cevaben ankete katılanların % 13’ katıldıkları, % 3’ü kısmen katıldığı, % 84’ü de katılmadıklarını belirtmişlerdir. Son üç yılda % 13 gibi bir oran dahi olsa bazı iç denetim birimlerinde en az bir defa iç denetim programlarının onaylanmadığı görülmektedir.

Kamu İç Denetim Genel Tebliği 5. maddesi ile “*İç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanan üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programı, iç denetim birimi tarafından aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulur ve üst yönetici tarafından aralık ayı sonuna kadar onaylanır. İç denetim plan ve programı, aralık ayı sonunda onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edilir ve uygulamaya konulur.*” şeklinde düzenleme yapılarak programın yürürlüğe girmesi üst yöneticilerin insiyatifinden çıkarılmıştır.

İç denetime üst yöneticinin desteği, farkındalığı, bakışı önemlidir. Bu destek iç denetim plan ve programların yapılması aşamasında süreçte aktif rol oynayarak bazı riskli bulunduğu alanlarında denetim plan ve programlarına katılmasını önermesi ile kendini gösterir. Üst yöneticilerin farkındalığı için bu bir göstergedir.

Ankette iç denetçilerin % 65’i, “*Üst yöneticinin önerisi ile son üç yılda en az bir alan iç denetim planına dâhil edildi.*” Sorusuna katıldığını, % 9’u kısmen katıldığını, % 26’sı katılmadığını belirtmiştir. Burada % 65 gibi bir çoğunluğun üst yöneticinin en az bir alanda önerisi iç denetim planına dâhil edildiğini belirtmiş olmaları iç denetimin etkinliği önemli bir sonuçtur.

3.10.2. İç Kontrol, İç Denetim İlişkisi ile Denetlenecek İç Kontrol Sisteminin Yeterliliği

İç kontrol yönetimin (üst yönetici, harcama birimleri, mali hizmetler birimleri, gerçekleştirme görevlileri) sorumluluğundadır.

Günümüzde bir organizasyonun her seviyesinde risklerin azaltılmasında en önemli ve öncelikli yönetsel araç iç kontrol olarak görülmektedir. Bu durum yönetim adına iç kontrol sisteminin tasarım ve uygulamasının etkinliğinin tarafsız ve objektif bir göz tarafından değerlendirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu tarafsız ve bağımsız göz iç denetimdir. (KAYA, 2014,291)

İç Denetçiler Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmeliğin 5-7. maddelerinde özetle; iç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar.

İç denetim, yönetim sorumluluğunda olan iç kontrol, yönetim ve risk yönetimin güvencesidir.

Etkin bir iç denetim ancak etkin bir iç kontrol ortamında yapılır. Eğer etkin bir iç kontrol ve risk yönetim sistemi yoksa iç denetim nesnel güvence verme hizmeti verilemez ancak iç kontrol sisteminin oluşturulması için danışmanlık hizmeti verilebilir.

Bu noktada yapılan alan araştırmasında iç kontrol sisteminin varlığı, iç denetimin iç kontrol güvence beyanlarına dayanak olarak görülüp görülmediği, kurumsal stratejik hedeflerin belirgin ve gerçekçi olup olmadığı görülmeye çalışılmıştır.

Bu kapsamda iç denetimin etkinliği için yeterli iç kontrol sisteminin varlığına ilişkin iç denetçilerin algısı tespit etmek üzere iç denetçilere “*Yazılı iç kontrol sistemi yeterli seviyede olmayan idarelerde iç denetim güvence hizmeti verilemez.*” sorusu sorulmuş ve cevaben ankete katılanların % 71’i katıldıklarını, % 22 oranında kısmen katıldıklarını, % 7 gibi küçük bir oran ise yazılı iç kontrol sistemi yeterli seviyede olmazsa dahi iç denetimin nesnel güvence hizmeti verebileceğini belirtmiştir.

Burada önemli olan % 71 gibi bir çoğunluğun yazılı iç kontrol sistemi olmadıkça etkin iç denetim güvence hizmeti verilemeyeceğini belirtmeleridir. Bu durum uluslararası uygulamalara uygun, paralel bir algıdır.

O zaman etkin bir iç denetim faaliyeti için idarelerin iç kontrol sistemlerini kurmaları ve geliştirmeleri gerekir.

Aynı zamanda iç denetçilere “*Kurumumuzda iç kontrol sistemi iç denetim güvence hizmeti verilebilecek seviyededir.*” sorusu yöneltilmiş ve cevaben % 13 oranında katıldıklarını, % 27 oranında kısmen katıldıklarını, % 60 oranında kurumlarında iç kontrol sistemi iç denetim nesnel güvence hizmeti verebilecek seviyede olmadığını belirtmişlerdir. Bu önceki soru ile aynı sonuçlara varılmıştır. Ancak uygulamada kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin yetersiz olduğu görülmektedir.

Bilindiği gibi harcama yetkilileri ve muhasebe birim yöneticileri dönem sonunda üst yöneticilere iç kontrol güvence beyanı vermektedirler. Bu beyanların temel dayanaklarından biri iç denetim raporlarıdır.

Ankete katılan iç denetçilerin sadece % 12’si “*Kurumumuzda üst yöneticiler ve harcama yetkilileri verdikleri iç kontrol güvence beyanlarında iç denetim raporlarını önemli bir dayanak olduğunun farkındadırlar.*” sorusuna katıldıkları, % 34 oranında kısmen farkında olduklarını % 54 gibi yüksek oran ise üst yönetici ve harcama yetkililerinin iç denetim raporlarının hesap verme sorumluluklar kapsamında verdikleri iç kontrol güvence beyanlarına dayanak olduğunun farkında olmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu farkındalığın güçlendirilmemesi halinde yönetimin hesap verme sorumlulukları için ürettikleri mali raporları, faaliyet raporları doğruluğu ve güvenilirliği temel denetim dayanağından yoksun olur.

İç denetçilere “*Kurumumuzdaki birimler, iç denetim birimimizden en az bir defa danışmanlık hizmeti talep etmişlerdir.*” sorulmuş ve cevaben ankete katılan iç denetçilerin % 49’u katıldıklarını, % 19’u kısmen katıldıklarını, % 32’sinin ise katılmadıkları görülmektedir. Burada katılımcıların % 49’u iç denetim birimimizden en az bir defa danışmanlık hizmeti talep edildiğini belirtmiştir. Bu durum, iç denetim faaliyetleri açısından olumlu olduğu düşünülmektedir.

Etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim için kurumlardaki stratejik hedeflerin belirgin ve uygulanabilir olması önemlidir. Afaki ve ulaşılamaz hedefler gerçekçi değildir etkin bir stratejik plan ve performans planının yapılmadığı gösterir. Plan ve bütçe bağımlı zayıflatır.

İç denetçilerin % 25'i "*Kurumumuzda stratejik hedefler uygulanabilir ve gerçekçi olarak belirlenmiştir.*" sorusu katıldığını, % 39'u kısmen katıldığını, % 36'sı ise katılmadıklarını belirtmiştir.

Bu durumda kamu mali yönetim sisteminde stratejik hedeflerin gerçekçi olmaması veya kısmen olması stratejik plan, performans programı, bütçe, iç kontrol ve iç denetim gibi sistemlerin etkinliğini azaltır; bu durumda iç denetimden beklenen fayda da sağlanamayabilir.

3.10.3. İç Denetimin Bilgi ve Belgelere Erişimi ve Engelleyici Tutumun Olup Olmadığı

Denetimin bağımsız ve tarafsız olarak yerine getirilmesi için bir takım yetkiler olması gerekmektedir. İç Denetçilerin Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesi iç denetçilerin yetkilerini düzenlemiştir. Denetim konusuyla ilgili iç denetçilerin elektronik ortamdakiler dâhil 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 imkânlardan yararlanmak, denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmek gibi yetkileri vardır.

İç denetçilere "*İç denetim standartlarına uygun olarak yaptığım denetimlerde denetim sürecini etkileyecek hiçbir engel ile karşılaşmadım.*" ifadesine ne ölçüde katıldıkları sorulmuş ve cevaben katılımcılar % 58 oranında hiçbir engel ile karşılaşmadıklarını, % 29 oranında kısmen karşılaştıklarını, % 13 oranında denetimi etkileyecek engelle karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Denetim sürecini etkileyecek engel sınırlı da olsa karşılaşılmaması iç denetimde etkinliği azaltan unsurlar arasında belirtilebilir.

"*Denetim sürecinde tüm bilgi ve belgelere ulaşma imkânım vardır.*" ifadesine ise ankete katılan iç denetçilerin % 83'ü katıldıklarını, % 20'si kısmen katıldıklarını, % 7'si ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Burada % 7 gibi bir oran denetim bilgi ve belgelere ulaşma imkânlarının olmadığını belirtmiştir.

İç denetimde etkinlik için denetim süreçlerini olumsuz etkileyecek bu engellerin yasal düzenlemelerle kaldırılması gerekir.

3.11. İç Denetim Sonuçlarında Etkinlik Analizi ve Değerlendirilmesi

İç denetim faaliyetleri sonucunda üretilen raporlarla tespit edilen bulgulara yönelik geliştirilen önerilerin eylem planına bağlanması ve uygulamaya geçmesi, üst yöneticilerin önerilere katılma eğilimi, uzlaşılan denetim sonuçlarının izleme ve takibi, iç denetimlerde oluşturulan katma değer iç denetime yönelik algıyı değiştirip değiştirmediği, iç denetimin kamu kaynaklarını etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasına, risk yönetimi ve iç kontrol sistemine verdiği katkı, yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme kabiliyeti, iç denetimin oluşturduğu bu katma değer üst yöneticiler tarafından takdir edilip edilmediği, iç denetimin teftişten farklı olduğu algısı oluşturulup oluşturulmadığı, iç denetçilerin saygınlığını arttırıp arttırmadığı, dış denetim birimi Sayıştay ile iç denetim arasında yeterli seviyede işbirliği olup olmadığı iç denetimin etkinliği için önemli unsurlardır.

Alan araştırmasında, bu hususları belirlenmeye ve iç denetim sonuçlarının uygulama durumu ile iç denetim sonuçlarının diğer taraflar arasında oluşturduğu sinerji tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.11.1. Denetim Sürecinde Tespit Edilen Bulgu ve Önerilerin Uygulanma Süreçleri ve Yöneticilerin Denetim Sonuçlarına Yönelik Eğilimleri

İç denetim, plan ve program hazırlama, ön inceleme, risk değerlendirme, alan araştırması, risklere yönelik kontrol ortamını test etme, bulguları tespit etme, bulgu ve önerileri paylaşma, raporlama ve izleme süreçlerinden oluşmaktadır.

Bu bölümde bu süreçler ile ilgili tespitler ve değerlendirmeler ortaya konulacaktır.

İç denetim sürecinde denetlenen birim yöneticilerinin veya üst yöneticilerin bulgular karşısında farklı düzeylerde direnç gösterdikleri düşünüldüğünden bu aktörler nezdinde tespit ve değerlendirmelere yer verilecektir.

Ankete katılan iç denetçilerin % 27'si "*Denetlenen birimler tespit edilen bulguları kabul etmeme eğilimindedirler.*" ifadesine katıldıklarını, % 43'ü kısmen katıldıklarını ve % 30'u ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Denetim sürecinde tespit edilen bulgulara denetlenen birim katılmıyorsa iç denetim birim yöneticisi bunu üst yöneticiyle paylaşır üst yönetici sorunu çözer.

Ankete katılan iç denetçilerin % 30'u "*Uzlaşamadığımız bulgularda üst yönetici genellikle denetlenen birimlerin görüşüne katılma eğilimindedir.*" ifadesine katıldığını, % 24'ü kısmen katıldığını ve % 46'sı ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Burada üst yöneticilerin daha çok denetim ekibinin önerisine katıldıkları görülmektedir. Bu iç denetimin etkinliğini göstermektedir.

Denetlenen birim, bulgulara (mevcut durum, riskler ve etkileri ile önem düzeyleri) katılması halinde, makul bir sürede alınacak önlemleri içeren bir eylem planı sunmak zorundadır.

Bunun sonuçlarının tespiti açısından iç denetçilere "*Denetimler sonucunda uzlaşılan bulgular bir eylem planına bağlanmaktadır.*" ifadesine ne ölçüde katıldıkları sorulmuş, iç denetçiler % 79 oranında katıldıklarını, % 13 oranında kısmen katıldıklarını ve % 7 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir. "*Cevap ve eylem planlarının uygulama sonuçları makul seviyededir.*" ifadesine % 50 oranında katıldıklarını, % 35 oranında kısmen katıldıklarını ve % 15 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Uzlaşılan bulguların eylem planına bağlanması ve bu eylem planının uygulanması hususu iç denetimin etkinliği için önemli kriterdir. Yapılan alan araştırmasında uzlaşılan bulguların eylem planına bağlandığına katılım % 79 iken, bu eylem planının uygulandığına dair soruya % 50 katılımı düşüş göstermiştir. Buna göre kamu idarelerinde iç denetim sonuçları kısmen eylem planına bağlanmadığı gibi eylem planına bağlanan denetim raporlarının bir kısmı da uygulanmakta, kağıt üzerinde kalmaktadır.

Denetim nihai raporu hazırlandıktan sonra ilgili birimlere üst yönetici tarafından gereği için gönderilmesi gerekmektedir. Ankete katılan iç denetçilerin "*Denetim raporları, üst yönetici tarafından işleme koyulmak üzere denetlenen birimlere makul sürede gönderilmektedir.*" ifadesine % 73 oranında katıldıkları, % 18 oranında kısmen katıldıklarını ve % 9 oranında katılmadıkları belirlenmiştir. Burada % 9 gibi bir seviyede denetim raporlarının gereği için üst yönetici tarafından ilgili birimlere makul sürede gönderilmediği görülmektedir.

Kamu İç Denetim Rehberine göre, "*İç denetimin kurumun faaliyetlerine değer katabilmesi, denetim ve danışmanlık raporlarında yer alan önerilerin hayata geçirilmesine bağlıdır. Bu nedenle, denetim faaliyetleri sonucunda birimler tarafından sunulan eylem*

planlarının uygulama takvimine göre gerçekleştirme durumlarının takip edilmesi gerekmektedir.”

Bu durumda iç denetim birimleri etkin bir izleme-takip sistemi kurmaları gerekmektedir.

İç denetçiler, *“Birimimizde denetim sonuçlarının izlenmesi için etkili bir takip sistemi kurulmuştur.”* ifadesine % 31 oranında katıldıklarını, % 41 oranında kısmen katıldıklarını ve % 28 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir. Etkili takip sistemi kurulduğuna dair katılım % 31 gibi düşük bir seviyede kalması iç denetimin etkinliği bakımından ciddi bir sorundur.

Bu sonuç iç denetim raporlarının sonuçlarının hayata geçmesi ve eylem planlarının uygulama takvimine göre zamanında gerçekleşmesi için takip sisteminde kısmen zayıf alanlar olduğunu göstermektedir. Bu sorunun ortadan kaldırılması iç denetim birimlerinin hem fiziki hem de insan kaynağı açısından güçlendirilmesi gerekir.

3.11.2. Denetim Farkındalığı Oluşturmada İç Denetçilerin Rolü

İç denetim sisteminin en önemli aktörlerinden biri iç denetçilerdir. Eğer reformlar üstten düzenleyici organlar tarafından getiriliyorsa; uygulamacıların değişimi özümsemesi ve yapılan reformdan kısa vadede sonuç alınması zorlaşır. İç denetçiler oluşturdukları katma değer ile denetim sistemi dönüşerek iç denetim etkinliği ve iç denetime karşı teftiş geleneğinden gelen olumsuz algı değişecektir.

Ankete katılan iç denetçilerin, *“İç denetim sonucunda oluşturduğum katma değerle iç denetime karşı olumsuz algıyı değiştirdim.”* ifadesine % 53’ünün katıldığını, % 36’sının kısmen katıldığını, % 11’i ise katılmadığını belirtmişlerdir.

“Yaptığım denetimlerde kuruma sağladığım katkılardan dolayı üst yöneticim tarafından takdir edildim.” ifadesine iç denetçilerin % 27’si katılırken, % 27’si kısmen katıldıklarını ve % 46’sı katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu sonuçlar, kurumlarda iç denetime karşı olumsuz algının iç denetçilerin de çabalarıyla büyük ölçüde olumlu yönde değiştiğini göstermektedir.

Ülkemiz denetim sistemi teftiş geleneğinden gelmektedir. Teftiş işlem bazlı ve geçmiş odaklı sorgulama yapar. İç denetim gelecek odaklı, süreç bazlı önleyici denetim yaparak katma değer sağlar. Kamu idarelerinde en önemli tartışmalardan biri de teftiş ve iç denetim farkının anlaşılmadığı veya fark var ise teftiş ve iç denetim görev ayrımının net olarak yapılmadığı, uygulamada birimler arası bazı kısır çekişmelerin olduğudur.

“Yaptığım denetimlerle iç denetimin teftiştten farklı olduğu algısını oluşturdum.” ifadesine iç denetçilerin % 69’u katılırken, % 24’ü kısmen katıldıklarını, % 7’si ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

“Kurumda, iç denetim ile eğer varsa teftiş kurulunun görev alanı konusunda bir görev karmaşası yaşanmaktadır.” ifadesine katılımcıların % 36’sı katılırken, % 30’u kısmen katılmakta ve % 34’ü ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Burada her ne kadar iç denetim çalışmalarında % 69 oranında iç denetimin teftiştten farklı olduğu algısı oluşturulmuşsa da % 36 oranda mevzuat düzeyinde görev karmaşasının varlığına katıldıkları görülmektedir. İç denetim de etkinliğin sağlanması için görev karmaşasını ortadan kaldıracak yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

İç denetçilerin denetim sürecinde gösterdikleri yetkinliğin sonucunda oluşturdukları katma değer bireysel prestijlerini arttırıp arttırmadığı tespit edilmek istenmiştir. Bu insan kaynağının motivasyonu için önemlidir.

“Her denetim sonucu denetim görevimden dolayı görüştüğüm kişiler nezdinde prestijimin arttığını hissediyorum.” ifadesi karşısında iç denetçilerin % 69’u prestijlerinin arttığını, % 21’i kısmen arttığını ve % 10’u artmadığını belirtmişlerdir.

3.11.3. İç Denetim Sonuçlarının Kamu İdarelerinde Oluşturduğu Katma Değer

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara *değer katmak* amacını güden bağımsız ve objektif bir *güvence ve danışmanlık* faaliyetidir. İç denetim, kurumun *risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini* değerlendirmek ve geliştirmek, kaynakların etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasını sağlamak, usulsüzlük ve yolsuzlukları önleme amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. İç denetimde etkinlik nihayetinde bu katma değer oluşturulmasıdır. İç denetim iç kontrol sistemine önemli katkılar sağlayan risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemlerini değerlendirerek stratejik planın uygulanmasını kolaylaştırır. (ACAR, 2014, 312)

İç denetçiler geleneksel iç kontrol odaklı bir yaklaşımın ötesinde kurumsal risk yönetimi ve yönetim konularında önemli ölçüde katkı beklenmektedir. (KIRAL, 2014,322)

“Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri kaynakların daha etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasına katkı sağlamıştır.” ifadesine katılımcıların % 53’ü katıldıklarını, % 32’si kısmen katıldıklarını ve % 14’ü ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Aynı şekilde “Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine açıkça katkı sağlamıştır.” ifadesine katılımcıların % 47’si katıldıklarını, % 37’si kısmen katıldıklarını ve % 16’ü ise katılmadıklarını belirtmişlerdir.

“İç denetimler sonucunda kurumumuzda usulsüzlük ve yolsuzluğa açık alanlar tespit edilmiştir.” ifadesine iç denetçilerin % 50’si katılırken, % 30’u kısmen katılmış ve % 20’si katılmamıştır.

Ankete katılanların yarısının iç denetim faaliyetlerinin kurum kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılmasına ve kurumun risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin güçlenmesine katkı sağladığını belirtmelerine rağmen % 15 seviyelerinde katkı sağlamadığını da belirtenlerde görülmektedir.

Katma değer sağlanmaması, iç denetçilerin verimsiz çalışmalarından kaynaklanabileceği gibi kamu idarelerindeki yönetimin iç denetim süreç ve sonuçlarına mesafeli durmasından da kaynaklanabilir. Bunun sebeplerini ortadan kaldıracak izlemeler yapılması gerekir.

3.11.4. İç ve Dış Denetim İlişkisi

İç ve dış denetim arasında güçlü işbirliği denetim kaynağı israfını engeller ve etkinliğini artırır.

Ankete katılan iç denetçilere “Denetim kaynaklarının etkin kullanılması için Sayıştay, iç denetim birimleri ile yeterli seviyede işbirliği yapma eğilimindedir.” sorulmuş ve cevaben % 27’si katıldıklarını, % 35’i kısmen katıldıklarını, % 38’i ise katılmadıklarını belirtmişlerdir. Sonuca bakıldığında güçlü bir işbirliği eğiliminin olmadığı görülmektedir. Denetim rehberlerinde iş birliğine yönelik süreçler açıklanmalı ve işbirliğinin sağlanması için ortak eğitimler düzenlenmelidir.

Aynı zamanda iç denetçilere “Sayıştay Denetçileri denetimlerde iç denetçilerin performansını değerlendirme eğilimindedirler.” sorusu sorulmuş ve ankete katılan iç denetçilerin % 32’si Sayıştay Denetçileri denetimlerde iç denetçilerin performansını değerlendirme eğiliminde oldukları, % 33’ü böyle bir eğilimin kısmen olduğu, % 35 oranında

ise Sayıştay Denetçilerinin iç denetçilerin performansını değerlendirme eğilimi olmadıkları belirtmişlerdir. Sayıştay iç denetim sisteminin güçlenmesi ve iç denetçilerin yetkinliğinin artırılması için gerekli fırsatların sağlanmasını önerebilir. Ancak bireysel olarak iç denetçilerin performansını değerlendirme yoluna gitmemelidir. İç denetçilerin çalışmaları iç denetim mevzuatına göre bağımsız dış değerlendirme kapsamındadır.

3.12. İç Denetçilere Göre İç Denetimin Mevcut Durumu ve Gelecek Öngörüsü

Burada iç denetim sisteminin iç denetçiler açısından genel durumu, gelecek 10 yıl için öngörülere, iç denetimin mevcut durumda etkin sonuçlar üretme kabiliyeti, iç denetimin ülkemiz idari yapısına ne derece uygun denetim modeli olduğu, eşit işe eşit ücret kararnamesi olarak bilinen 666 sayılı KHK'nın iç denetim iç denetçilere etkisi, iç denetim standartlarının uygulanabilir ve iç denetim ile teftiş kurulları arasında görev karmaşasının olup olmadığına ilişkin sorunlar ile durum tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.12.1. İç Denetçilere Göre Denetim Sisteminin Mevcut Durumu

İç denetçilerin denetim sistemine karşı mevcut algıları, iç denetim bugün itibariyle sonuç üretip üretmediği, ülkemizde standartları ile uygulanabilir olup olmadığı hususunda iç denetçilerin görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

“Türkiye’de iç denetim sistemi bugün itibariyle etkin sonuçlar ürettiğine inancım tamdır.” sorusuna iç denetçilerin % 14’ü katılırken, % 46’sı kısmen katılmadığını, % 40’ı ise katılmadığını belirtmişlerdir. Görüldüğü gibi iç denetçiler nezdinde iç denetimin bugün itibariye çoğunlukla etkin sonuç üretmediği ortaya çıkmaktadır.

İç denetçilere *“Yaptığım iç denetimlerin kurum açısından etkin sonuçlar ürettiğine inanıyorum.”* şeklinde bireysel çalışmaları açısından sorulduğunda % 59’u çalışmalarıyla kurum açısından etkin sonuçlar ürettiğini, % 29’unun kısmen etkin sonuçlar ürettiğini ve % 12’sinin ise etkin sonuçlar üretmediğini belirtmiştir.

Önceki soru ile değerlendirildiğinde katılan iç denetçilerin sadece % 14’ü ülkedeki iç denetim sisteminin etkin sonuçlar ürettiğine inanırken, bireysel çalışmaları açısından sorulduğunda katılımcıların % 59 gibi bir çoğunluk etkin sonuçlar ürettiğini belirtmektedirler.

Bu karşılaştırmada oranların birbirine yakın olması gerektiği düşünülse dahi iç denetimin iç denetçiye bağlı olmayan süreçlerinin varlığını düşündüğümüzde anlamlı olabilir. Çünkü iç denetçi sahada çalışırken denetlenen personel nezdinde iyi bir rehberlik yapabilir ancak rapor üretildiği zaman üst düzey yönetici veya üst yöneticinin direnci ile karşılaşabilir veya rapor sonucunda oluşturulan eylem planı gerçekleşmeyebilir. Bunun gibi iç denetimin etkinliği farklı faktörlere bağlıdır.

İç denetim sistemi uluslar arası iç denetim standartları esas alınarak tasarlanmıştır. Türkiye’de tartışılan konu zihniyet dönüşümün yapılamadığı, bürokrasinin iç denetim ve iç kontrol gibi tasarımları AB tam üyelik müzakereleri sonucu getirilen sistemler olduğu olgusudur.

“Uluslar arası standartlarda iç denetim kurgusunun ülkemiz idari yapısındaki mevcut algıya uygun bir denetim modeli olmadığına inanıyorum.” ifadesine iç denetçilerin % 41’i katıldıklarını, % 34’ü kısmen katıldıklarını, % 25’i katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu durum kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin yetersiz olduğu, iç kontrolün tanımlı olmadığı, hedeflerin belirgin olmadığı, gerçekçi bütçelerin hazırlanmadığı, hesap verilebilirliğin sağlanmadığı alanlarda iç denetimden beklenen katma değer sağlanamaz. Öncelikle etkin planlama, bütçeleme ve iç kontrol sistemi kurulmalıdır.

“Kamu iç denetim standartları bu haliyle uygulanabilir değildir.” ifadesine iç denetçilerin % 21 katılırken, % 46’sı kısmen katıldığını, % 33’ü ise katılmadığını belirtmişlerdir.

Burada % 21 gibi bir oranın kamu iç denetim standartları bu haliyle uygulanabilir olmadığını belirtmesinin asıl sebebi muhtemelen stratejik plan, performans programı, bütçeleme gibi sistemlerin gerçekçi olmaması ve iç kontrol sisteminin yetersiz olmasıdır.

3.12.2. İç Denetçiler Nezdinde İç Denetimin Gelecek Öngörüsü

Yukarı bölümde iç denetçiler son 10 yılda denetime fazla önem vermediği, iç denetime karşı direnç olduğu ve iç denetim etkin sonuçlar üretmediği ve iç denetimin ülkemizdeki mevcut idari yapıya uygun olmadığını çoğunlukla belirtmişlerdir. Bununla birlikte iç denetçilere iç denetim sisteminin geleceği hakkında öngörüler sorulmuş ve aşağıdaki tablo ortaya çıkmıştır.

“Gelecek 10 yılda Türkiye’de iç denetim tüm fonksiyonları ile etkin sonuçlar üreteceğine inanıyorum.” ifadesine iç denetçilerin % 49’u katıldığını, % 33’ü kısmen katıldığını, % 17’si ise katılmadığını belirtmiştir. % 49’nun gelecekte iç denetimin etkin sonuçlar üreteceğini düşünmeleri dönüşüm için önemlidir.

İç denetçilere “İç denetim mesleğinin geleceğine ilişkin öngörülerden hangisi sizce doğrudur?” sorusu sorulmuş ve birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği istenmiştir. Burada % 24 ile “Yönetim için iç denetim fonksiyonunun önemi günden güne artmaktadır.” birinci, % 20 ile “İç denetim mesleği belirsizliğini sürdürecektir ve zamanla önemsizleşecektir.” İkinci, şeklinde sıralanmıştır.

Burada iki, soru birlikte değerlendirildiğinde iç denetçilerin çoğu iç denetim sisteminin geleceğinde umutlu oldukları görülmektedir.

3.12.3 İç Denetçiler Nezdinde İç Denetimin En Önemli Sorunu

İç denetçilere iç denetim sisteminin en önemli sorunu ne olduğu yöneltmiş ve en önemli sorunlar aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Tablo-8: İç Denetçiler Nezdinde İç Denetimin En Önemli 3 Sorunu

Sizce iç denetim sisteminin en önemli sorunu nedir?	%
Hesap verilebilirlik ve mali saydamlığa karşı yönetimin direnç göstermesi	16
Üst yönetimin farkındalığının yetersizliği	22
İDKK'nın kurumsal kapasite yetersizliği	17

Burada yapılması gereken merkezi uyumlaştırma birimi olarak İDKK'nın kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesi, üst yöneticiler nezdinde farkındalığın oluşturulması, tüm kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin kurulması, yeterli iç denetçi çalıştırılması üst yöneticilerin hesap verilebilirlik ve mali saydamlığa karşı direncinin azaltılmasına yönelik tedbirler alınmasıdır.

SONUÇ

5018 sayılı Kanun ile mali yönetim ve denetim sistemi değiştirmiştir. Uluslar arası standartlara uygun olarak düzenlenen kamu iç denetim sistemi, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, yüksek öğretim kurulu, üniversiteler, ileri teknoloji enstitüleri, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının tümünü kapsamaktadır.

Ülkemiz kamu kesiminde, iç denetim sisteminin uluslararası standartlarda mevzuat alt yapısı ağırlıklı olarak tamamlanmıştır. Tüm kurumlarda mali olan ve olmayan tüm süreçlerin iç denetimi aynı unvanda, aynı rehber ve standartlara göre aynı merkezi uyumlaştırma birimi fonksiyonel işbirliğinde yürütülmektedir. Bu sistemin kamu yararı açısından etkin bir şekilde uygulanabilmesi için değişimin taraflara iyi anlatılması, zihinsel farklılığın yaratılması sürecin iyi yönetilmesi gerekir. Burada en önemli görev merkezi uyumlaştırma birimine düşmektedir.

İç denetimin etkinliği stratejik plan, performans esaslı bütçe, hesap verilebilirliği sağlamak üzere tahakkuk esaslı muhasebe, doğru ve güvenilir raporlama, açık ve şeffaf bütçe hazırlama, uygulama süreçleri, denetim süreçleri, mali kontrol süreçlerinin etkinliği ile doğrudan ilintilidir.

İç denetimin etkinliği, bağımsız ve tarafsız bir iç denetim faaliyetine, yeterli ve yetkin iç denetim insan kaynağına, etkin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin varlığına, iç denetimin genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleşmesine, iç ve dış denetim arasındaki işbirliğine, yetkin insan kaynağına, etkin bir planlama, etkin bir bütçeleme ve raporlama süreçlerinin ile hesap verme süreçlerinin ile hesap verme farkındalığına bağlıdır.

Bu çalışmada; iç denetim birimlerinin ayrı bir bütçeye sahip olmamasının iç denetim uygulamalarını belli ölçüde olumsuz etkileyebileceği, iç denetçilerin bir kısmının iç denetim faaliyetlerini iç denetim standartlarına uyarak gerçekleştirmedikleri, iç denetçi atamalarını üst yöneticilerin kendi yönetim ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirmede katkısı olacağını düşünmesinden ziyade diğer farklı sebeplerle yaptıkları, kamu idarelerindeki üst yöneticilerin büyük çoğunlukla iç denetçileri Maliye Bakanlığının temsilcileri olarak gördükleri, iç denetim, iç kontrol ve stratejik plan gibi sistemlerin A.B. ile uyum gerekliliği olarak görüldüğü, kamu idarelerindeki % 52'lik bir oranda kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin her türlü müdahaleden uzak olarak görüldüğü ve % 20 düzeyine bugüne kadar iç denetim çalışmalarında en az bir defa müdahale görüldüğü tespit edilmiştir.

Bunun dışında halen bazı idarelerde iç denetim programlarının onaylanmadığı, ve kamu idarelerin çoğunda iç denetim yapmak için yeterli iç kontrol sistemi olmadığı, iç kontrol sistemlerinin zayıf olduğu, çoğu üst yöneticinin iç denetim raporlarını hesap verme adına verdikleri iç kontrol güvence beyanları için dayanak olarak görmedikleri, idarelerin çoğunda stratejik hedeflerin uygulanabilir ve gerçekçi olmadığı, ancak denetim aşamasında iç denetçilerin çoğu iç denetim faaliyetlerinde her türlü bilgi ve belgeye ulaşma imkânlarının olduğu görülmektedir.

İç denetim plan ve program süreçleri ile denetim süreçlerinde ise kısmen denetlenen birimlerin tespit edilen bulguları kabul etmeme eğiliminde oldukları ve bu kurumlarda üst yöneticilerin denetlenen birim önerilerine katılma eğiliminde oldukları ama iç denetim sonuçları büyük çoğunlukla eylem planına bağlandığı bu eylem planlarının uygulanması ise % 50 gibi bir oranda makul seviyede uygulandığı ancak iç denetim birimlerin çoğunda iç denetim sonuçlarını izlemek için kurumlarında etkin bir takip sistemini oluşturmadıkları ortaya çıkmıştır.

İç denetçilerin bireysel çalışmaları ile iç denetime karşı olumsuz algıyı değiştirdikleri ve iç denetimin teftişten farklı olduğu algısını oluşturdukları, kısmen de olsa teftiş ve iç denetim görev karmaşasının yaşandığı görülmektedir.

Çalışmada iç denetim ve dış denetim arasında yeterli işbirliği olmadığı, kısmen de olsa dış denetimlerde Sayıştay denetçileri iç denetçilerin performansını değerlendirme eğiliminde oldukları görülmektedir.

Çalışmada tüm denetim sistemi ile ilgili iç denetçilerin genel algıları, iç denetim ile ilgili gelecek öngörüler ve iç denetim nezdinde temel iç denetim sorunlarına bakıldığında iç denetçilerin çoğu son 10 yılda denetime ve denetim mesleğine yeterli önem verilmediğini, iç denetime karşı direncin olduğunu, iç denetim sistemi yeterli seviyede etkin sonuç üretmediği ve iç denetim kurgusu ülkemiz idari yapısındaki mevcut algıya uygun bir denetim modeli olmadığına inandıklarını belirtmişlerdir.

Buna rağmen iç denetçilerin yarısından fazlası gelecek 10 yılda Türkiye’de iç denetim tüm fonksiyonları ile etkin sonuçlar üreteceğine inandığını belirtmişlerdir.

İç denetçiler açısından iç denetim önünde en önemli engeller ise hesap verilebilirlik ve mali saydamlığa karşı yönetimin direnç gösterilmesi, üst yönetimin farkındalığının yetersizliği, İDKK'nın kurumsal kapasite yetersizliği olarak görülmektedir.

Ön plana çıkan olumlu yönler ise iç denetçilerin yolsuzluk ve suiistimal risklerini değerlendirebilecek yetkinliğe sahip oldukları, üst yöneticilerin bir kısmının iç denetimi faydalı olarak gördükleri, iç denetçilerin çoğunun iç denetim faaliyetlerinde her türlü bilgi ve belgeye ulaşma imkânlarının olduğu, tespit edilen verimsiz alanlara rağmen iç denetim faaliyetleri ile kaynakların daha etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasına ve risk yönetimi ile iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine katkı sağladığı ve denetim sonuçlarında usulsüzlük ve yolsuzluğa açık alanlar tespit edildiği, bu noktada idarelere katma değer sağlandığı şeklindedir.

Yapılan çalışmada iç denetim sisteminin mevzuat açısından uluslar arası düzeyde dizayn edildiği ancak uygulamada alan araştırması ile ortaya konulduğu gibi beklenen seviye de etkin sonuçlar üretmediği görülmektedir.

Bunun temel sebebi kamu mali yönetiminin genel ilkeleri olan saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri açısından farkındalığın hem yönetenler açısından hem de yönetilenler açısından düşük seviyede olması olarak görülmektedir. Bu sebep stratejik plan, performans programı, çok yıllık bütçeleme de etkin olmasını engellemektedir. Bu süreçte iç kontrol sisteminin tasarımı ve uygulaması da yeterli seviyede olmadığı için iç kontrol sistemini değerlendirecek ve önerilerle geliştirecek iç denetimden de beklenen etkinlik sağlanamamaktadır. Onun için bu reformlarda etkinliğin sağlanması için ciddi bir iradeye ve üst düzeyde bir sahiplenmeye ihtiyaç vardır.

İç denetim sisteminde etkinliğin sağlanması için özetle sıralanan sebepler ortadan kaldırılmalıdır. Bu sebepler, merkezi uyumlaştırma birimi olan İDKK'nın kurumsal kapasitesinin yetersizliği, diğer taraflar açısından bir direnç olarak algılanan Maliye Bakanlığı ile bağı ve İDKK başkan ve üyelerinin ikincil görev olarak yapılması, uzman iç denetçi çalıştıramaması, iç denetçiler arasındaki özlük farkları, üst yöneticiler nezdinde bir farkındalık çalışmasının yapılamaması, 5018 sayılı Kanun ile getirilen ve iç denetim alanını doğrudan ilgilendirilen stratejik plan, performans programı, bütçe ve faaliyet raporlarının gerçekçi olmaması ve bunlara kırtasiye olarak bakılması, iç kontrol sistemlerinin kurulmaması, çoğu kurumda iç denetçilerin atamasının ya hiç yapılmaması ya da iç denetim için yetersiz olması, iç denetim birimlerinin teşkilat yasalarında yer almaması, etkin iç denetim için önemli rolü olan iç denetim birim yöneticisi makamının olmaması, güçlü hesap verilebilirliğin sağlanamaması, Sayıştay denetimlerinde bir takım belirsizlikler ve yeterli işbirliğinin sağlanamaması, iç denetim ve teftiş görev tartışması veya belirsizliğin devam etmesi olarak sıralanabilir.

İç denetimin tüm unsurları ile etkinliğinin sağlanması için aşağıdaki öneriler sunulmuştur.

✓ Tüm kurumların iç denetim birimlerini görev kapsamına alan merkezi uyumlaştırma birimi İDKK'nın kurumsal alt yapısı güçlendirilmesi, özerk üst kurul haline getirilerek iç denetim görevlerini yerine getirir bir yapıya kavuşturulması, merkezi uyumlaştırma biriminde iç denetim kariyer ve tecrübesi olan uzmanların çalıştırılması ve üyelerinden en az birinin iç denetçi olması,

✓ İç denetçilerin bağımsızlık ve objektifliğini güvence altına alınması ve görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmelerinin sağlanması, iç denetçi atamalarının üst yöneticilerin inisiyatifine bırakılmaması, boş kadrolara atamaların yaptırılması, işlevsel hiyerarşik ilişki olarak İDKK'ya idari hiyerarşik olarak Üst Yöneticilere bağlanması,

✓ Kurumlardaki iç denetçilerin etkin, bağımsız ve objektif olarak çalışabilmelerini sağlamak için bir yasal düzenleme ile mevzuattaki çelişkileri kaldırıp kendi bütçesi olan iç denetim birim başkanlıklarının tüm kamu idarelerinde kurulmasının sağlanması,

✓ Tüm iç denetçilerin çalışmalarını 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 tüm iç denetim birimlerinde kurulması,

✓ İç Denetim Koordinasyon Kurulu tüm üst yöneticiler ile toplantılar yaparak iç denetim sisteminin farkındalığını sağlaması,

✓ Hesap verilebilirlik güçlendirilerek 5018 sayılı Kanunun getirdiği saydamlık, hesap verilebilirlik, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri ve bu ilkelere ulaşmak için stratejik plan, performans programı, çok yıllık bütçeleme ve faaliyet raporlarının gerçekliliği, tutarlılığı, iç kontrol sistemlerinin tüm kurumlarda uygulanmasının sorgulanması,

✓ Uygulamadaki standart dışı uygulamaların engellenmesi ve kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin standartlara göre yapılıp yapılmadığının izlenmesi,

✓ İç denetim sisteminin gelmesine rağmen teftiş sisteminin devam ettiğinden mevcut olan denetim birimlerinin görev tanımlarının yeniden düzenlenmesi veya iç denetim sistemine adapte edilmesi gerekir. Yasal düzenlemeler ile bu birimler arasındaki görev ve yetki belirsizlikleri giderilmeli ve iş birliği, dayanışma sağlanmalı,

✓ Hiyerarşik yapıdaki yeri, özlük ve diğer hakları ile görev, yetki ve sorumlulukları açık olarak tanımlanmış ve en önemlisi yaptırım gücü olan bir iç denetim sistemi kurulması,

✓ İç denetimin güvence hizmeti vereceği iç kontrol, yönetim, risk yönetimi sistemlerinin kamu idarelerinde kurulması, en önemlisi de iç denetimin vereceği güvenceye üst yöneticinin ihtiyaç duyması ve bir anlam atfetmesinin sağlanması, üst yöneticilerin iç denetimin yaratacağı katma değerle ilgili yeterince bilgilendirilmeleri ve üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesinin sağlanması, kamuda iç kontrol sistemini kurmayan yöneticilere yasal yaptırımların getirilmesi,

✓ İç denetim birimleri ile dış denetim birimi olan Sayıştay arasında dayanışma, işbirliği, güven sağlanmalı; denetimlerdeki mükerrerliğin önlenmesi, etkin denetimin yapılması açısından koordinasyon sağlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ACAR, İbrahim Atilla, Kamu Kurumlarında Kurumsal Yönetişim Ve İç Denetim Fonksiyonu, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, S:312
- AYBAR, Ersan, Özeren, Baran (2004), "İyi Bir Uygulama Örneği: İç ve Dış Denetçiler Arasında İşbirliği", Sayıştay Başkanlığı, www.sayistay.gov.tr.
- BİLGE, Semih, "Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler" DENETİM, İDKK, Ankara, 2014, s:36-46
- BUMKO, İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul Ve Esaslar, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3651,ickontrolveonmalikontrolleiliskinusulveesaslaripdf.pdf?0>
- BUMKO, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3665,kamuickontrolstandrtebligpdf.pdf?0>
- BUMKO, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol Ve İç Denetim Rehberi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666,ustyonpdf.pdf?0>
- BUMKO, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3669,eylemplanilkelerpdf.pdf?0>
- Çıplak, Veysel, (2009), Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması, Sakarya Üniversitesi, SBE Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi,
- DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000, S:42
- Durak, Gündoğan, Bağımsız Denetim- İç Denetim, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:112
- İDKK, 2011 Kamu İç Denetim Genel Faaliyet Raporu, www.idkk.gov.tr. 20.02.2014
- İDKK, (2012) Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin İlk 5 Yılı, Ağustos, 2012, ANKARA
- İDDK, Kamu İç Denetim Standartları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDDK, Kamu İç Denetim Rehberi, Ankara, 2008.
- İDKK, Kamu İç Denetim Standartları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDKK, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDKK, Kamu İç Denetçi Sertifikasının Değerlendirmesine İlişkin Esas ve Usuller, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDKK, 2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>
- İDKK, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>

TBMM, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu,

http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tbmm_internet.anasayfa

Kaya, Bertan, İç Denetçilerin İç Kontrolle İlişkin Rol ve Sorumlulukları, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:291

Keloğlu, Süleyman, Yolsuzluğun Önlenmesinde İç denetimin Rolü, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:340

Kıral, Halis, İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:322

KORKMAZ, Umut (2007), "Kamuda İç Denetim F *Bütçe Dünyası Dergisi*, Ankara, Cilt 2, Sayı:25 s:9

Ünver, Tuba, INTOSAI GOV 9150 Standardı: Kamu Sektörü Yüksek Denetim Kurumları ve İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği, İç Denetim, İDKK Yayınları, Ankara, 2014, s:269

Şensoy, Serap (2007) "Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü, s:197

TİDE, Uluslar Arası Sertifikasyon El Kitabı, Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü Yayını, 2013, s:4

Yaralanılan Web Siteleri:

<http://www.maliye.gov.tr>

<http://www.kidder.org.tr>

<http://www.tide.org.tr>

<http://www.idkk.gov.tr>

<http://www.bumko.gov.tr>