ARAŞTIRMA MAKALESİ

Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
The Journal of International Social Sciences
Cilt: 30, Sayı: 1, Sayfa: 211-221, OCAK – 2020
Makale Gönderme Tarihi: 07.02.2019 **Kabul Tarihi:** 22.07.2019

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİ

Operation of the Internal Audit Mechanism in Turkish Public Administration

Firdevs KOÇ BAYKARA[1]

ÖZ

Kamu örgütleri, hızla değişen ve dönüşen dünyaya uyum sağlamak için modern yönetim tekniklerini kullanmaktadır. Bu değişim ve dönüşüme uyum sağlama süreci bir takım riskleri de beraberinde getirmektedir. Kamu örgütlerinin eksiklikleri ve yetersizliklerinin yanı sıra yapısal sorunları bu uyum sürecini olumsuz yönde etkilemektedir. Ortaya çıkabilecek risklerin yönetiminin sağlıklı yürütülebilmesi başta olmak üzere örgütün amaçlarında herhangi bir sapmanın gerçekleşmemesi ve bu amaç doğrultusunda faaliyet gösterilmesi için iç denetim mekanizmasının gerekliliğini ve hatta zorunluluğunu vurgulamak gerekmektedir. İç denetime yönelik yasal düzenlemelerin yeterli olduğu görülmesine rağmen kamu örgütlerinde iç denetim mekanizması sağlıklı işlememekte ve bu konuda gerekli hassasiyet gösterilmemektedir. Aynı zamanda iç denetimi sadece mali alanla sınırlı gören anlayışın egemen olması iç denetim mekanizmasının işlerliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu çalışmada kamu yönetiminde; iç denetim mekanizmasının, nasıl işlediği, aksayan yönlerinin neler olduğu ve daha etkin bir iç denetim mekanizmasına nasıl sahip olunabileceğine yönelik analizler gerçekleştirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Türk Kamu Yönetimi, Kamu Örgütleri, Şeffaflık

ABSTRACT

Public organizations use modern management techniques to adapt to World rapidly changing and transforming. The process of adapting to this change and transformation brings with it a number of risks. In addition to the shortcomings and shortcomings of public organizations, structural problems negatively affect this adaptation process. It is necessary to emphasize the necessity of the internal audit mechanism and even the necessity for any deviations in the objectives of the organization, in order to carry out the management of the risks that may arise well, and to operate in line with this purpose. Although it is seen that the legal regulations for internal audit are sufficient, the internal audit mechanism does not work properly in public organizations and the necessary sensitivity is not shown. At the same time, the dominance of the concept of internal audit, which is limited only to the financial field, adversely affects the functioning of the internal audit mechanism. In this study; internal audit mechanism, how it works, what are the deficiencies and how to have a more effective internal audit mechanism will be analyzed.

Key Words: Audit, Internal Audit, Turkish Public Administration, Public Organizations, Transparency

1. GİRİŞ

Geleneksel yönetim tekniklerinin yerini yeni yönetim teknikleri almaya başlamıştır. Kamu örgütleri yeni yönetim teknikleri ile daha etkin bir yönetim anlayışını egemen kılmak istemektedirler. Yeni yönetim tekniklerinin önemli bir parçası olan iç denetim faaliyetinin önemi kamu örgütleri için gün geçtikçe artmaktadır. Örgütler için olası risklerin belirlenmesi ve risklerin en aza indirgenmesi bakımından vazgeçilemez konuma sahip olan iç denetimin en önemli varlık nedeni örgüt amaçlarının herhangi bir sapmaya yol açmadan

[1] Dr. Öğretim Üyesi, İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, **e-posta:** firdevs.kocbaykara@inonu.edu.tr , **ORCID:** https://orcid.org/0000-0003-4752-1842

gerçekleştirilmesidir. İç denetim faaliyetleri; ilgili yasal düzenlemeler, ilgili kuruluşlar tarafından belirtilen standartlar ve örgüt amaçları çerçevesinde yürütülmektedir. İç denetimin sadece mali konularla sınırlandırılması iç denetimden istenen verimin elde edilememesine neden olmaktadır. Bu nedenle iç denetim faaliyetlerinin mali hesapların dışında farklı alanlarda da gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Özel sektörle kıyas içerisinde olan kamu örgütleri, özel sektörde etkin bir şekilde uygulanan iç denetim faaliyetlerinden önemli ölçüde yararlanamamaktadırlar. Kamu yönetiminin eksikliklerinin olmasının yanı sıra yöneticilerinin de iç denetim konusunda gerekli hassasiyeti göstermemesi, kamu örgütlerinde iç denetim mekanizmasını işlevsiz kılmaktadır. Kamu örgütlerinde etkin, verimli ve kaliteli yönetim anlayışının egemen olması, sağlıklı bir şekilde işleyen iç denetim mekanizmasına bağlıdır. Bu çalışmada kamu örgütlerinde etkin olamayan iç denetim faaliyetlerinin nasıl işlediği ve aksayan yönlerinin neler olduğu irdelenecektir. Aynı zamanda daha etkin bir iç denetim mekanizmasının işlerlik kazanmasına yönelik çözüm önerileri sunulacaktır.

2. Denetim Kavramı ve Kapsamı

Geleneksek kamu yönetiminin temel özelliği olan merkeziyetçi hiyerarşik yapılanma, yukarıdan aşağıya doğru denetimin sıkı bir şekilde yapılmasına neden olmuştur. Uzmanlaşmanın ve işbölümünün parçaladığı işleri hiyerarşi ile birbirine bağlamayı ve işbölümü ile eşgüdümü dengelemeyi amaçlayan geleneksel anlayış, denetimsiz bırakılan hiçbir işin ve görevin kalmamasını amaçlamıştır (Al, 2007: 111-112). Yeni Kamu Yönetimi anlayışında da geleneksel yönetim anlayışında olduğu gibi denetim önemli bir yere sahiptir.

Denetim kavramı; "yoklama, kontrol, revizyon, inceleme, teftiş ve murakabe, tahkik, muayene, araştırma, gözleme, sınama ve gözetleme" şeklinde geniş kapsamda ve birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Birbirlerinin yerine rastgele kullanılan bu kavramlar, denetim görevini yerine getiren personellerin görev ve yetkilerinin tespit edilmesinde (Güner, 2014: 68) zorlukların yaşanmasına neden olmaktadır. Denetim görevlilerinin görevlerini yerine getirmelerinde hangi denetim tanımını esas aldıkları önem arz etmektedir.

Denetim kavramına yönelik pek çok tanım yapılmıştır. Denetim; "Bir kişinin, kurumun veya sürecin önceden saptanmış bulunan kıstaslar (Mevzuat, kural ve değerler) itibariyle izlenmesi, ölçülmesi, kıyaslanması ve bu kıstaslar çerçevesinde gözlenen kişi, kurum ve süreçlerin tutarlılık, çelişki veya eksiklik gösterip göstermediğinin sözlü veya yazılı olarak ortaya konulmasına yönelik bir çalışma" (Falay, 1997: 18) şeklinde tanımlanmıştır. Denetim; "örgütsel eylemlerin ve işlemlerin, öngörülen amaçlar doğrultusunda, benimsenen ilke ve kurallara uygunluğunun belirlenmesi" (Gönülaçar, 2007: 2) şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir tanımda ise denetim; "bir kuruluşun veya yönetimin ilgili taraflar adına mali kaynaklarının kullanılmasındaki verimlilik etkinlik ve ekonomik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek işi" olarak tanımlanmıştır. Bu açıdan standartlara uygunluk araştırması şeklinde denetim değerlendirilmektedir. Bu denetim; mevzuata uygunluk, ekonomik, mali, fiziksel, çevresel ve sosyal açıdan gerçekleştirilmektedir (Arslan, 2002: 6). Denetimin esas amacı, örgütün amaçlarının hayata geçirilme düzeyini belirleyerek, etkililik, verimlilik ve tasarruf açısından örgütü daha iyi seviyelere çıkarmak (Gönülaçar, 2007: 2) ve idarenin daha önce yaptığı hataların tekrarlanmasını engellemektir. Denetimin başarısı yapılacak olan işlemlerin hata oranının düşürmesine ve hizmetlerin daha iyi gerçekleştirilmesine bağlıdır. İdarenin bütün faaliyetlerinin denetimi, faaliyeti yapanların üstleri ve denetim amaçlı oluşturulan organlar

tarafından gerçekleştirilmektedir. İdarenin faaliyetlerini analiz etmek ve hatalarını belirlemek amacıyla birçok denetim yöntemleri bulunmaktadır. Bunlar; kamuoyu denetimi, kamu denetçiliği, siyasal denetim, uluslararası denetim, yargı denetimi ve idari denetimdir (Kestane, 2006: 130). Bütün bu denetimlerin zeminini oluşturan denetim ise kamu örgütü içerisinde gerçekleştirilen iç denetimdir.

II. Mahmut döneminden sonraki süreçte Osmanlı merkezi hükümetinde Avrupa'daki örneklerine benzeyen bakanlıklar oluşturulmuştur. Bu bakanlıkların teftiş bölümünde çalışanlara müfettiş denilmiştir. Bu süreçten sonra kamu yönetiminde bağımsız bir birim ile denetim hizmetleri (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575) gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Kamu Yönetimi Araştırması Raporunda müfettişlerin; rehberlik, denetim ve soruşturma görevlerinin çeşitli kamu örgütlerine göre değişiklik (Gönülaçar, 2007: 3) gösterebilecekleri belirtilmektedir. Kamu örgütlerinin kurumsallaşma düzeyine göre denetim faaliyetleri gerçekleşmektedir.

Kamu yönetimi; "vatandaşlarına en iyi koşullarda hizmet verecek bir ortam yaratma, yetkilerini hukuk ve hakkaniyet ölçüleri içinde kullanarak adaletli davranma ve hizmetleri en iyi şekilde sunma" amacı taşımaktadır. Kamu yönetimi zamanla büyümekte ve karmaşık bir yapıya bürünmektedir. Bu durum, yapısal ve işlevsel bakımdan hizmet sunumunda vatandaşa güçlükler yaşatmaktadır. Bu güçlükler hizmetin verimliliğini ve etkinliğini düşürmekle kalmamakta, aynı zamanda idarenin hataları halkın devlete olan düşüncelerini olumsuz yönde (Gökçe, 2012: 204) etkilemektedir. Çağdaş anlamda "denetim bir performans değerlendirme (Performans Denetimi) sürecidir. Bu süreç planlama ile başlayıp yürütme-uygulama ile devam eder ve raporlama ile tamamlanır. Verimlilik, etkinlik ve denetim birbirleriyle bağlantılı ve birbirlerini etkileyen kavramlardır". Örgütlerin verimliliğinin ve etkinliğinin sağlanabilmesi yalnızca iyi bir denetimle gerçekleştirilebilir. Etkinliğin ve verimliliğin sağlanması durumunda denetim sisteminin başarısından (Arslan, 2002: 6) bahsetmek mümkündür. Aksi durumda da denetim mekanizmasının iyi işlemediğinden bahset mümkündür.

Kontrol ve denetim faaliyetinin, hesap verebilirlik mekanizmasının işlerlik kazanmasında önemli bir işlevi bulunmaktadır. "Parlamentolar, vatandaşlar ve hükümetler, kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı, kamusal faaliyetlerin başarılı olup olmadığı ve kamu hizmetlerinin etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde sunulup sunulmadığı" hakkında bilgi sahibi olmak istemektedirler. Bu nedenle hesap verme sorumluluğu kapsamında kamu idarecilerinin bahsedilen kesimlere hesap verme yükümlülükleri bulunmaktadır. Böylece kontrol ve denetim neticesinde sunulan raporlar, hesap verme sorumluluğu (Kesik, 2005: 98) kapsamında hazırlanmaktadır. İç denetim ve hesap verme sorumluluğu birbirleriyle doğru orantılı kavramlardır.

Hukuk devleti ilkesinin hem hukuken hem de fiilen uygulanabilir olması, kamu yönetiminde denetim birimleri bakımından kurumsallaşmanın temel unsurudur. Kurumsallaşmayı etkileyen temel faktörlerin başında bir örgütün teşkilatlanması ve faaliyetlerinin tespit edilmesinde hukuk kurallarının etkinlik düzeyi gelmektedir. Hukuk kuralları ve gerçeklik dikkate alınarak düzenlemelerin yapılması, nesnel uygulamaların gerçekleşmesini ve kurumsallaşmayı (Kuluçlu, 2006: 23) sağlayacaktır. Türk denetim sistemi yasama, yürütme ve yargı olmak üzere geleneksel üçlü sınıflandırma (Güner, 2014: 69) temelinde oluşturulmuştur.

Yönetim, hem teşkilat hem de faaliyet anlamlarında kullanılan bir kavramdır. Denetimin teşkilat şeklinde örgütlenmesini ve faaliyet şeklinde ulaşılmak istenen neticeler için yapılması gerekenleri içeren bir kavram olarak denetim yönetimi ortaya çıkmıştır. Denetim yönetimi kavramı, "denetim birimlerinin teşkilat bazında kurgulanmasını, teşkilatlar arası görev ve yetki paylaşımlarını ve her bir denetim biriminin çıktıya (denetim sonuçları) odaklı faaliyetlerini" ve "denetimden beklenmesi gerekenleri ve iyi bir denetim için iyi bir yönetim olgusunu" (Kuluçlu, 2006: 8) kapsamaktadır. Farklı bir bakış açısıyla yönetimin denetlenmesi, "kamu yönetiminin gelişmesiyle birlikte yönetimin artan fonksiyonlarının hukuka ve halkın ihtiyaçlarına uygun olmasını sağlamak için sürekli olarak ve etkin şekilde denetlenmesini" ifade etmektedir. Kamu yönetiminde yönetilenlerin kendileri tarafından denetimin gerçekleştirilmesinin birçok önemi bulunmaktadır. Bunlar; yönetilenlerin, yönetimin eylem ve işlemleri hakkında bilgi sahibi olması, bilgi ve belgelere ulaşım olanaklarının kolay olması, yönetime olan güvenlerinin artması ve yönetime katılması ile daha etkin bir denetim mekanizmasının sağlanması (İnaç ve Ünal, 2007: 22) şeklindedir. Denetim yönetiminin; denetimden beklenen işlevleri yerine getirebilmesi ve mali sistemin işleyişine olumlu katkı sağlayabilmesi için, tüm ülkede kurumsal örgütlenmesinin ve işlevsel görünümünün, denetime yüklenen fonksiyonlara paralel olmasının (Kuluçlu, 2006: 3-4) gerekliliği önemli bir konudur.

Mautz ve Sharaf'ın denetim felsefesi, denetçinin tarafsızlığına yönelik olası tehditleri en aza indirebilecek ya da ortadan kaldırabilecek denetçi bağımsızlığının üç boyutu olduğunu savunmaktadır. Programlama bağımsızlığı; denetim programının yönetsel müdahalelerden bağımsız olması, denetim süreçlerinin herhangi bir müdahaleden bağımsız olması, denetim sürecinin gözden geçirilmesi için normalde denetim sürecine eşlik edenler dışında herhangi bir gereklilikten bağımsız olmasını içerir. Araştırmacı bağımsızlığı; denetim ile ilgili tüm kayıtlara, işlemlere ve personele serbestçe erişimin sağlanması, denetim sürecinde yönetimle işbirliğinin sağlanması, izlenecek faaliyetleri belirlemek için yönetimin müdahalesinden bağımsız olması, denetim sürecinde kısıtlamalara ve dışlanmalara maruz kalan denetçilerin kişisel çıkarlardan bağımsız olmasını içerir. Raporlama bağımsızlığı; denetçilerin herhangi bir yükümlülük duygusundan bağımsız olması, iç denetim raporlarının hazırlık sürecinin baskılardan bağımsız olması, açıklamalar ve yorumlarda bilinçli ya da bilinçsiz olarak belirsiz dilin kullanımından kaçınılmasını içerir (Vanasco, 1996: 4). Denetim türleri içerisinde yer alan iç denetim mekanizmasının görevlileri olan iç denetçilerin Mautz ve Sharaf'ın belirttiği denetçi bağımsızlığı ilkeleri doğrultusunda faaliyette bulunmaları gerektiği gibi yöneticilerin de bu ilkeler doğrultusunda iç denetçilere imkân sağlamaları gerekmektedir.

3. İç Denetim Kavramı ve Kapsamı

İç denetim kavramından önce dış denetim, kontrol ve teftiş kavramlarından kısaca bahsetmek gerekmektedir. Dış denetim kavramı, "kurumun kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı tarafından denetlenmesi" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere dış denetimi bağımsız denetim olarak (Aslan, 2010: 71) nitelendirmek mümkündür. Dış denetimin iç denetimden farkı, tamamen kurumun dışından ve kurumdan bağımsız kurum ve kuruluşlar tarafından denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesidir.

Kontrol kavramı, denetimden önce gelen faaliyet ya da denetimin başlangıcı şeklinde değerlendirilebilir. "Herhangi bir faaliyetin istenilen şekilde sonuçlanması için veya belli bir

hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Bu önlemler sonuçları sağlamak, sonucu kontrol altında tutmak içindir. Önce önlemler alınır, sistemler kurulur. Daha sonra uygulanır, uygulamanın sonuçları da ölçülür. Ne derece amaçlanan sonuçlara uygun davranıldığı ortaya konmaya çalışılır. İşte bu süreç içinde amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol etme faaliyetidir. Daha sonra bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti denetim faaliyetidir". Örgütte kurulan bu sisteme iç kontrol sistemi denilmektedir. Önlemler dizisi olarak bu sistem görülmektedir. Örgütün hedefleri doğrultusunda hareket edip etmediği iç denetim biriminin (Başpınar, 2005: 36) faaliyet alanına girmektedir.

Teftiş kavramı, "bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme" şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim teftişten daha geniş kapsamlıdır. Teftiş özel durumlar içi uygulanılan bir denetim türüyken, denetim genel durumlar için uygulanmaktadır. Teftiş için uygunluk denetimi kavramı da kullanılmaktadır. Bir örgütte belli bir alanda uygulanması gereken norm ya da standart vardır. Teftiş, bu norm ya da standarda uyulup uyulmadığını tespit etmek için (Başpınar, 2005: 36) gerçekleştirilmektedir. Türk kamu denetim sisteminde; teftiş kurulları denetimi, iç kontrol (ön mali kontrol ve iç denetim) ve dış denetim (Sayıştay) şeklinde üç çeşit örgütlenme modeli (Gök ve Akar, 2014: 47) bulunmaktadır. Çalışma iç denetimle sınırlandırıldığı için diğer denetim türleri çalışmanın kapsamı dışındadır.

Kamu iç denetimi; "kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" (Özdemir, 2011: 151) şeklinde tanımlanabilir. "iç denetim faaliyeti, mevcut örgüt faaliyetlerinin değerlendirilmesinin bizzat örgüt içerisinde yer alan belli niteliklere sahip uzman kişilerce yapılması ve buna uygun bir takım çözüm önerilerinin sunularak örgüt yönetimine alacakları kararlarda yardımcı olunması şeklinde tanımlanabilir" (Aslan, 2010: 66). İç denetim kavramına yönelik pek çok sayıda tanım bulunmaktadır. İç denetim kavramı bazı tanımlarda daha sınırlı, bazılarında ise çok geniş perspektifle yapılmıştır.

İç denetimin türleri beş tanedir. "Mali denetim: Mali raporlardaki verilerin, denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeriyle, finansman kaynaklarıyla varlıklarının yönetimiyle ve tahsis edilen bütçe ödenekleriyle uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesidir. Uygunluk Denetimi: Bir kurum ya da birimin mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesidir. Performans denetimi: Kurum ya da birimin görevlerini yerine getirirken kullandığı fiziki, beşeri ve mali kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin değerlendirilmesidir. Sistem denetimi: Denetlenen birimlerin mali yönetim usullerinin eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir". İç denetim geçmiş faaliyetlerin denetiminden ziyade kamu örgütünün amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmada karşılaşılabilecek sorunların belirlenmesinde önem arz etmektedir (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 17). Bilgi Teknolojisi Denetimi: "kurumlarda denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin ve bilgi sisteminde depolanan verilerin uygunluğunun değerlendirilmesi" (Daşkaya, 2014: 24) şeklinde tanımlanmaktadır. Bu nedenle iç denetim geçmişe yönelik olduğu gibi geleceğe yönelik de bir faaliyet olarak değerlendirilmelidir.

4. Uluslararası Ölçekte İç Denetim Mekanizmaları

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu'nun merkezi Avusturya Viyana'da bulunmaktadır. INTOSAI, ulusal denetim kurumlarının yani Sayıştayların dünya çapındaki teşkilatı olarak yapılanmıştır. INTOSAI, dünya çapında bulunan bütün Sayıştayların mali, performans ve uygunluk denetimlerini gerçekleştirebilmeleri için denetim rehberi yayınlayarak bir denetim standardı belirlemiştir. 1992 yılında INTOSAI'nin kongresinde bu denetim rehberi kabul edilmiştir. Bu denetim standartları ABD Sayıştay'ının sarı kitap olarak tanınan Devlet Denetim Standartlarıyla uyum göstermektedir (Dünya Bankası, 1998: 8).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), 1941 yılında New York'ta kurulmuştur. 180.000'ni geçen sayıda üyesi bulunmaktadır. Enstitünün üyeleri, Kuzey Amerika Servis Merkezi'nce gerçekleştirilen yardımlardan yaralanmaktadırlar. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, dünya çapında geçerliliği olan İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nı yayımlamıştır (Daşkaya, 2014: 32). Farklı boyutlara ve amaçlara sahip olan çeşitli kurumlarda, kurumun kendi içerisinden ve dışarıdan kişilerce denetim yapılmaktadır. Bu farklılıklar her kurumun iç denetim yapısını etkileyebilir. "Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları", iç denetim uygulamalarının gerçekleştirilmesinde vazgeçilemez bir yere sahiptir. Bu standartların amaçları; "Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek, geniş bir yelpazedeki katma değerli iç denetim hizmetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak, iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak, gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri teşvik etmek" şeklinde belirtilmiştir. Bu rapor Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün "Destekleyici Rehberi: Kamu Sektöründe İç Denetimin Rolü (2012) isimli çalışmasına dayanmaktadır. Rapor etkin bir kamu sektörü denetim faaliyeti için temel dokuz adet unsuru tanımlamaktadır". Bunlar; kurumsal bağımsızlık, resmi bir mevzuat düzenlemesi, sınırsız erişim, yeterli kaynak, yetkin liderlik, tarafsız personel, yetkin personel, paydaş desteği, mesleki denetim standartları (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2016) şeklinde belirtilmiştir. Kamu örgütleri yöneticileri tarafından, iç denetim mekanizmasının işleyişine bu unsurların egemen olması için gayret gösterilmesi gerekmektedir.

1982 yılında kurulan Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA), Avrupa kıtasının en üst meslek örgütü olarak faaliyet göstermektedir. Bu konfederasyonun amacı, "iç denetim mesleğini, Avrupa Birliği içinde ve ECIIA üye ülkeleri dahilinde IIA'in küresel mesleki standartları ve etik kuralları çerçevesinde özel ve kamu sektörü için desteklemek ve benimsemek" (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, : 3) şeklindedir. Kamu örgütlerinin uluslararası standartlar temelinde iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

5. Türkiye'de İç Denetimin Gelişim Serüveni

Kamu kesiminde etkinliği arttırma amacına yönelik olarak özel kesim yönetim tekniklerinin kullanılmasının yaygınlaşmasıyla birlikte kamu kesiminde de iç denetim uygulamaları benimsenmeye başlanmıştır. İç denetim faaliyetlerinin uygulanmaya başlandığı ilk zamanlarda iç denetim mali amaçlı gerçekleştirilmekteydi. Fakat geleneksel denetim anlayışında gerçekleşen değişim doğrultusunda iç denetim organizasyonların tümünü kapsayan bir dönüşüm geçirmiştir (Acar, 2008: 78). İç denetimden kamu örgütü içerisindeki muhtemel yolsuzluklar, yanlışlıklar ve verimsiz uygulamaların minimize edilmesi ve prosedürlerin gözden geçirilmesi beklenmektedir (Gönülaçar, 2007: 4). İç

denetim sadece geçmişe yönelik bir beklentiyi değil aynı zamanda kamu örgütlerinin amaçları doğrultusunda faaliyetlerini de izleyen geleceğe yönelik bir süreci de içermektedir.

1941 yılında kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, dünyada iç denetimin etik kurallarını tespit etmektedir. Türkiye, 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü ile kurumsallaşmaya başlamamıştır. Türkiye'de kamu iç denetiminin temelinin 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile atıldığı (Özdemir, 2011: 151-152) ifade edilebilir. Bu kanun, iç denetim sisteminin kamu örgütlerinde yerleşmesinde önemli bir konuma sahiptir.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu 2003 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından kurulmuştur. Kurul, "3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için Ulusal Denetim Standartlarının saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunması" (Başpınar, 2005: 44-45) amaçlarını taşımaktadır. Kamu örgütlerindeki denetim süreci bu standartlar temelinde yürütülmektedir.

2004 yılında kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görevleri; "kamu kurumlarında uluslararası uygulamalar ve standartlara uygun çağdaş mali yönetim ve kontrol uygulamalarının tesisinde temel olan sağlıklı bir iç denetim sisteminin oluşturulması ve işletilmesinde, güncel gelişmelerin en kısa sürede sisteme adapte edilmesinde görev yapmak ve bu amaçla kamu sektöründe merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu" yerine getirmektir (Kartal, 2013: 24). İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyette bulunmaktadır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, kurulun iç denetim sisteminin izlenmesi görevini sekizinci maddede; "iç denetim sisteminin ve faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu takip etmek, iç ve dış kalite değerlendirme sonuçlarını ve uluslararası gelişmeleri takip ederek, iç denetim sistemiyle ilgili eksiklikleri ve iyileştirme gerektiren alanları tespit etmek, iç denetim birimlerinin faaliyet sonuçlarını karşılaştırarak, en iyi iç denetim uygulamalarını belirlemek ve kamu idarelerinde yaygınlaşmasını sağlamak, İç denetim sistemini ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek amacıyla, gerektiğinde üst yöneticiler, iç denetim birimi başkanları ve iç denetçilerle toplantı yapmak, suretiyle yerine getirir" şeklinde belirtmiştir. İç denetim sisteminin kamu örgütlerinde etkin bir şekilde yürütülmesinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na önemli görevler yüklenmiştir.

6. Kamu Örgütlerinde İç Denetim Mekanizmasının İşlerliği

Son zamanlarda geleneksel yönetim anlayışının yerini Yeni Kamu Yönetimi anlayışı almaya başlamıştır. Kamu yönetimi alanında gerçekleşen bu değişimin denetim alanına da yansımaları olmuştur. Bu değişimlerin içerisinde; "hiyerarşinin gevşetilmesi, yönetimin basitleştirilmesi, hizmetlerin rekabete dayalı olarak piyasa ortamında sunulması ve piyasa testine tabi tutulması, yönetimde mali konuların ön plana çıkarılması, amaçlara göre yönetim, sonuca odaklılık, etkinliğe dayalı yönetim, çalışanların güçlendirilmesi, esnek istihdam, iş güvencesine yönelik şüpheler, stratejik yönetim, performansa dayalı ölçüm, hesap verebilirlik, yönetimde açıklık" gibi gelişmeler (Al, 2007: 116) denetim algısını farklılaştırmaktadır. Bütün bu kavramlar iç denetimle yakından ilgili olan ve iç denetim

mekanizmasının işlerliğine bağlı olan kavramlardır.

Kamu örgütlerinde iç denetim mekanizmasının temel amacının "örgüt yönetimine verdiği güvence ve danışmanlık hizmeti sayesinde örgütte hem mali bakımdan hem de yönetim bakımından katma değer meydana getirmek ve bu yolla örgüt amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olmak" (Aslan, 2010: 72) şeklinde olduğu belirtilmektedir. İç denetçiler görevlerini bu amaçlar doğrultusunda gerçekleştirmektedirler.

İç denetçiler, görevlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun belirlemiş olduğu ve uluslararası geçerliliği olan denetim ve kontrol standartlarına göre faaliyetlerini yürütürler. İç denetçiler bağımsız bir şekilde görev yaparlar. İç denetçilere kendilerine tayin edilen görevden başka görev yüklenemez. İç denetçi tarafından hazırlanan raporlar üst yöneticiye sunulur. Üst yöneticinin incelediği raporlar, mali hizmetler ve ilgili birimlere gönderilir. En geç iki ay içeresinde hazırlanan iç denetim raporları ve bu raporlar üzerinde yapılan işlemler İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na iletilir (Bozkurt, 2014: 40). İç denetçiler tarafından gönderilen bu raporlar kurul tarafından incelenmekte ve değerlendirilmektedir. İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında anlaşmazlık çıkması durumunda sorununda çözümünde kurul yardımcı olmaktadır.

İç denetim sürecinin etkili bir şekilde yürütülmesi için; "uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu, kurum üst yönetimi tarafından onaylanmış, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarını belirleyen iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır. Söz konusu yönetmelik sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir. Kurumun faaliyetleri, süreçleri ve bunlara ilişkin risklerinin değerlendirilmesi sonucu hazırlanan risk esaslı iç denetim planı bulunmalıdır. Kurum üst düzey yönetimine sunulan raporlarda yer alan bulgulara ilişkin uygulama planlarının sonuçlarının izlenmesi için raporlama takip sistemi kurulmalıdır. İç denetim faaliyetinin etkililiğinin sürekli gözetimi için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanmalıdır. Programın sürekli iç ve dış değerlendirmelerinin yapılması sağlanmalıdır. İç denetim faaliyetinin performansı ve sağladığı katma değerin ölçülmesini sağlayacak değerlendirme göstergeleri belirlenmelidir" (Uzun, 2009: 64-65). Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçelerinin halkın ödediği vergiler aracılığıyla oluşturulduğu göz önünde bulundurulduğunda, halkın bağımsız iç denetim faaliyetleri ile etkin ve etkili bir denetim mekanizmasının gerçekleştiğine olan inancı vardır (Erkan, Özdemir ve Karakoç, 2010: 106). İç denetim üst yönetimlere danışmanlık hizmeti de sunduğu için üst yönetimler aldıkları kararları bu bilgilere dayandırmaktadırlar. Böylelikle kamu örgütleri ile ilişkili olanlara nesnel bir güvence oluşturulmasında (Acar ve İpek, 2016: 1578) iç denetim çok önemli bir konuma sahiptir. Üst yöneticiler iç denetçilere görevlerinin dışında farklı bir görev veremezler.

Uluslararası İç Denetim Standartları, hukuka uygun olmayan işlemlere yönelik olarak iç denetçileri sorumlu tutmamaktadır. "İç denetçilerden suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin sahip olduğu bilgiye sahip olmaları beklenmemektedir. İç denetçinin sadece hile belirtileri konusunda bilgi sahibi olması ve denetim esnasında karşılaşılması halinde hile belirtisi olduğuna ilişkin raporlama yapması beklenmektedir. Teorik durumdan farklı olarak uygulamada ise iç denetçiler ortaya çıkan ve zamanında tespit edilemeyen hileli işlemlerden dolayı sorumlu tutulabilmektedirler. Bundan dolayı standartların çizdiği çerçevenin ötesinde iç denetim birimlerinin denetim evrenine hile belirtilerini risk olarak eklemesi ve denetim planına aktarması gerekmektedir" (Pehlivanlı,

2011: 16). İç denetim mekanizması, risklerin ve hukuka aykırı işlemlerin belirlenmesinde önemli bir konuma sahiptir.

Kamu örgütlerinde yolsuzluklarla mücadelede iç denetim mekanizmasının önemli unsurunu iç denetçiler oluşturmaktadır. Kamu örgütlerinde faaliyette bulunan iç denetçiler, Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre belirlenmiş olan Kamu İç Denetçileri Meslek Etiği Kurallarına riayet etmek durumundadırlar. İç denetçilerin bu kurallara uymaları, iç denetim mekanizmasının başarılı bir şekilde işlemesinin önemli unsurlarından birini oluşturmaktadır (Özdemir, 2011: 152). Kamu örgütlerinde iç denetim mekanizmasının işlerlik kazanamamasının temel nedenlerinden birini iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerinin amacını tam olarak kavrayamamaları oluşturmaktadır.

Geleneksel denetim anlayışında iç denetçiler, bağımsız davranabilmek için yöneticilerden ve diğer personellerden uzak durmayı tercih etmekteydiler. "Raporlama bir sorun için suçlamaya, eksik veya hata aramaya yönelik iken; bugün denetim süreci yeniden tanımlanmakta ve denetleneni müşteri olarak görme; yönetim potansiyelini arttırmak üzere iç denetimi çalışanlar için eğitim ortamına dönüştürme; risk odaklılık; denetimde sürekli kalite geliştirmeye odaklı program oluşturma; teknoloji kullanımında artış denetim uygulamalarında kendini göstermektedir". İç denetime ilişkin bu değişim, iç denetim algısında gerçekleşen değişimden kaynaklanmaktadır (Acar ve İpek, 2016: 1578). Bu değişimlerle birlikte kamu örgütlerinde rutin olarak görülen iç denetim mekanizmasının işlerlik kazanması söz konusu olmuştur.

İç denetim mekanizmasının işlerlik kazanmasında en önemli unsurlardan birini teknoloji oluşturmaktadır. Bilişim teknolojilerinin gelişimiyle birlikte iç denetim sistemi de teknolojiden önemli ölçüde yararlanmaktadır. İç denetim Koordinasyon Kurulu tarafından uygulamaya konulan, iç denetim mekanizmasının işlevselliğine ivme kazandıran, "İçden" otomasyon uygulaması iç denetime pek çok kazanımlar sağlamaktadır. Bu otomasyon siteminin içeriğinde denetim evreni; denetçi, birimler, faaliyetler ve denetim evresinden oluşmaktadır. Yönetim faaliyetleri; plan dönemi, makro risk değerlendirmesi, denetim alanları, denetim stratejisi, denetim planı, denetim programı, program dışı denetim/danışmanlık, program dışı diğer görevlerden oluşmaktadır. Denetim-Danışmanlık görevleri; denetim başlama, görev süre planı, ön çalışma, risk kontrol matrisi, çalışma planı, saha çalışmasından oluşmaktadır. Raporlama ve izleme; bulguların paylaşılması, denetlenin görüşü, denetim görüşü, denetim raporundan oluşmaktadır. Rapor sonrası risk güncellemesi; bulgu görevlendirmesi, izleme, izleme sonrası risk güncellemesinden oluşmaktadır. Denetim dışı görevler; denetim dışı görev başlatma, denetim dışı görev çalışmasından oluşmaktadır. Kalite güvencesi; denetimsel gözden geçirme başlat, görev süre planı, ön çalışma, çalışma planı, saha çalışması, birim başkanlığı görüşü, raporlamadan oluşmaktadır. Böylelikle iç denetim sürecinin her aşaması sistemleştirilmiştir. Bu otomasyon sistemi sayesinde iç denetim faaliyetleri daha etkin bir şekilde yürütülmektedir.

7. Sonuç

Kamu örgütlerinde iç denetim, sorunların ortaya çıkmadan önce tespit edilmesi ve risklerin belirlenmesi bakımından önemli bir mekanizmadır. Ülkemizde iç denetim faaliyetlerine yönelik algı sadece mali konulara ilişkindir. Fakat iç denetim yalnızca mali alana sıkıştırılacak bir faaliyet değildir. Kamu örgütlerinin bütün faaliyetlerini kapsamına alan bir denetim mekanizması olarak iç denetim değerlendirilmelidir.

Kamu örgütlerindeki personellere iç denetimin önemi benimsetilmelidir. Özellikle iç denetçilerin yaptıkları görevin farkında olmalarına yönelik eğitim ve seminerler verilmelidir. İç denetçiler, uluslararası standartlara ve İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları'na uygun ve bağımsız bir şekilde görev yürütmelidirler.

Kamu örgütlerinde iç denetim mekanizmasının etkin bir hale getirilmesinde teknoloji önemli bir yere sahiptir. İç Denetim Koordinasyonu Kurulu tarafından oluşturulan "İçden" uygulaması, kamu örgütlerinde iç denetim mekanizmasının daha işlerlik kazanması bakımından önemli konuma sahiptir. Böylelikle iç denetim süreci daha sistematik ve hızlı olmaktadır. Bu nedenle daha sağlıklı bir denetim faaliyetlerinin yürütülebilmesi için kamu örgütlerinin teknolojik gelişmeleri yakından takip etmesi gerekmektedir.

Yolsuzlukla mücadeleden hukuka aykırı işlemlerin tespit edilmesine kadar pek çok olumsuzlukların önüne geçilmesinde kilit bir konumu olan iç denetimin, kamu örgütlerinin yöneticileri tarafından çok iyi idrak edilmesi gerekmektedir. İç denetimi formalitelerin bir parçası olarak gören yönetim anlayışının doğru olmadığı belirtilmelidir. Kamu örgütleri tarafından iç denetimin geçmişe yönelik bir faaliyet olduğu kadar geleceğe yönelik bir faaliyet olduğunun farkına varılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

ACAR, İ. Atilla (2008), "İç Denetim- Stratejik Plan- Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler", Yerel Siyaset Dergisi, Sayı: 26, ss:78-83.

ACAR, İbrahim Atilla; Elif Ayşe ŞAHİN İPEK (2016), "Kamuda Karar Alma-İç Denetim İlişkisi: Güvence Verme, Danışmanlık ve Yönetime Değer Katma Fonksiyonları Açısından Bir Değerlendirme", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Muhasebe Denetimi Özel Sayısı, Sayı: 21, No: 5, ss: 1573-1581.

AL, Hamza (2007), "Denetimde Piyasalaşma Eğilimleri", Bilgi Dergisi, Sayı:14, ss: 109-130.

ARSLAN, Ahmet (2002), "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", Maliye Dergisi, Sayı: 140, ss: 1-14.

ASLAN, Bayram (2010), "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", Sayıştay Dergisi, Sayı: 77, ss: 63-86.

BAŞPINAR, Ahmet (2005), "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı: 148, ss: 35-62.

BEZİRCİ, Muhammet; Fehmi KARASİOĞLU (2011), "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, ss: 571-592.

BOZKURT, Paşa (2014), "Türkiye'de Denetim Kurumları", Denetişim Dergisi, Sayı: 15, ss: 34-44.

ÇAVUŞOĞLU, Mustafa; Osman DURU (2007), "İç Denetim", Siyasal Vakfı Bülteni, Sayı: 20, ss: 15-20.

DAŞKAYA, Nurten (2014), Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.

Dünya Bankası (1998), "Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption", (Çev. M. Hakan Özbaran), Güvenirliliğin Sütunları: Yolsuzluğun Engellenmesinde Sayıştayların Önemi, 9 Kasım 2001, Sayıştay Başkanlığı, (https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/guvenilirlik_sutunlari.pdf, 27.12.2018).

ERKAN, Mehmet; Serkan ÖZDEMİR ve Mehtap KARAKOÇ (2010), "Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XII, Sayı: I, ss: 85-109.

FALAY, Nihat (1997), ""Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk(VET) ve Sayıştay", Sayıştay Dergisi, Sayı: 25, ss: 18-30.

GÖK, Musa; Sevda AKAR (2014), "Türkiye'de Kamu Denetim Birimlerinde Saydamlık Uygulamalarının Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Değerlendirilmesi", Business and Economics Research Journal, Cilt: 5, Sayı: 4, ss: 43-69.

GÖKÇE, Ali Fuat (2012), "Çağdaş Kamu Yönetiminde Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Türkiye için Askeri Ombudsmanlık Önerisi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 2, ss: 203-227.

GÖNÜLAÇAR, Şener (2007), "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler", Mali Hukuk Dergisi, Sayı: 130, ss: 1-21.

GÜNER, Hasan (2014), "Türkiye'de Kamu Yönetimi ve Kamu Yönetiminin Denetimi", Kamu İç Denetçileri Derneği Denetişim, 14, ss: 65-72.

İNAÇ, Hüsamettin; Feyzullah ÜNAL (2007), "Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi ve Uygulanma Düzeyi", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 18, ss: 21-41.

KARTAL, Fikret (2013), "Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları", Maliye Finans Yazıları, Yıl: 27, Sayı: 99, ss:8- 36.

KESİK, Ahmet (2005), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Mali Kontrol Sistemi", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 9, ss: 94-114.

KESTANE, Doğan (2006), "Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği), Maliye Dergisi, Sayı: 151, ss:128-142.

KULUÇLU, Erdal (2006), "Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine", Sayıştay Dergisi, Sayı: 63, ss: 3-37.

ÖZDEMİR, Serkan (2011), "İç Denetim Etiği ve Kamu İç Denetçileri Tarafından Algılanışı", Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, ss: 150-168.

PEHLİVANLI, Davut (2011), "Denetim Yaklaşımlarından Butik Denetime", Denetişim Dergisi, Sayı: 8, ss: 14-17.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (Belirsiz), Kurumsal Yönetimin Güvencesi "İç Denetim", (https://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf, 29.12.2018).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (2016), Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları, (https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf, 28.12.2018).

UZUN, Ali Kamil (2009), "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", Denetişim Dergisi, ss: 59-65.

VANASCO, Rocco (1996), "Auditor İndependence: an İnternational Perspective", Managerial Auditing Journal, Cilt: 11, Sayı: 9, ss: 4-48.