

TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM KURUMU

Doç. Dr. Rafet ÇEVİKBAŞ*

ÖZET

Ülkemizde; iç denetim sistemi öncelikle özel sektörde uygulanmaya başlamakla beraber, daha sonraları kamu dairelerinde uygulama alanı bulmuştur. Türkiye'de iç denetim çalışmaları, 1927 yılında çıkarılan Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla başlamıştır. Fakat bu kanun günümüz için yetersiz kalmıştır. Çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla yapılan düzenlemelerle denetim sisteminin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda; denetçilerin eğitilerek, amacın gerçekleşmesi için, katkılarının daha fazla olması sağlanmıştır.

Denetimler; dünya üzerinde standart gözüktüğü de uygulandığı ülke, kanun ve geleneklere göre farklılık göstermektedir. Bu yüzden; denetleme faaliyetlerini gerçekleştiren, herhangi bir toplumun kriterlerini kendi bulunduğumuz topluma ithal etmemiz doğru olmaz. İçinde bulunduğumuz ortama, kanunlara ve yürürlükteki mevzuata göre yorumlamamız gerekmektedir. Denetçinin kendi kurumu haricinde bağımsız ve tarafsız olması gerekmektedir. Aksi halde denetimin gerçek yönden sağlıklı olması da beklenebilir. Ancak Türkiye'de iç denetim uygulamalarının henüz istenen düzeye ve etkinliğe kavuşturulamadığı görülmektedir. Bu nedenle konuyla ilgili kamuoyunun dikkatini çekmek için bilimsel yayınların yoğunlaştırılması yerinde bir davranış olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal sosyal sorumluluk, paydaşlık teorisi

ABSTRACT

Internal Audit Institution In Turkey

Internal audit system in our country was first applied in private sector then it has found application place in public offices as well. The study of internal audit in Turkey has been started with the General Accounting Law which was enacted in 1927. However this law is not sufficient for the present. It is aimed to develop the audit system with the regulation made by the Public Financial Management and Control Law 5018. For this purpose, auditors were trained and it is provided that their contributions were more useful in order to realize the target.

Although audits seem standar in the world, they have differences according to laws,

* Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, Kamu Yönetimi Öğretim Üyesi

traditions and countries in which they are implemented. Therefore while performing auditory actions; it is not proper to import the criteria of any society into the society we live in. Auditors must be independent and impartial apart from their own institutions. Otherwise auditing cannot be expected to be healthy as it should be. It could be said that the practices of internal auditing in Turkey have not

Key Words: *Corporate social responsibility, stakeholder theory*

GİRİŞ

Birden çok kişinin bir amaç için bir araya gelerek faaliyetlerini işbirliği içinde yürütmeleri örgütü oluşturur. Birinin, diğerinin yapmış olduğu faaliyetleri incelemesi, o işe uygun olup olmadığını araştırması ise denetimi ortaya çıkarır.

Denetim başlı başına önemli bir yönetsel fonksiyonu olup, yönetimin tamamlanması için gerekli olmakta ve yönetim bir bakıma denetim ile sonuçlanmaktadır. Denetimin varlığıyla birçok kurum ancak kontrol altında tutulabilmektedir. Özellikle de dış denetimin yanında iç denetimin olmadığı bir sistem düşünülemez. Ülkemizde de bu sistem yeni olmakla beraber, varlığını kabul ettirmektedir. Hatta iç denetim, Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanmasını amaçlamaktadır.

Türkiye'de iç denetim öncelikle özel sektörlerde uygulanmış, daha sonra uluslararası şirketlerin şubelerinde ve temsilciliklerinde gündeme gelmiştir. Aslında özel sektörde faaliyet gösteren firmalarda iç denetim kurumu eskiden beri zaten bulunmaktaydı. Fakat kamu yönetimi bu kurumla daha yeni tanışmaktadır. Türkiye'de iç denetimin, 1995 yılında kurulmuş olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından dernek statüsünde örgütlenerek geliştiği söylenebilir. TİDE, birçok amaç geliştirmekte, çalışmalar başlatmakta ve birçoğunu da gerçekleştirmektedir.

Türkiye'de, özellikle 1999 yılında, Helsinki zirvesinde Avrupa Birliği'ne (AB) aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından, mali yönetim ve kontrol alanındaki mevcut yasal düzenlemelerin AB mevzuatıyla uyumlaştırılması yönünde çalışmalar başlamıştır. 2000'li yılların başından itibaren, Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası ile yürütülen anlaşmalar çerçevesinde, bu alandaki çalışmalar ivme kazanmıştır. Bu çalışmaların sonucunda, kamu kesimi de iç denetim ihtiyacının farkına varmış ve ilk olarak T.C. Merkez Bankası 2002 yılı sonunda İç Denetim Genel Müdürlüğünü kurup faaliyete geçirmiştir (<http://www.icdenetim.net>, 2009).

Kamu kurum ve kuruluşlarında birçok eksikliklerin bulunması ve buradaki faaliyetlerin gerçek amaçları çerçevesinde yürütülmesinin sağlanamaması sonucu, buralardaki denetimin de yetki ve sorumluluklarının tam olarak tanımlanamaması iç denetimi zorunlu kılmıştır. Kamu kuruluşlarındaki görev ve sorumlulukların hala çalışanlar tarafından yeterince gerçekleştirilememesi de,

iç denetimin gerekliliğini bir kez daha arttırmaktadır. İç denetim, kamu kurum ve kuruluşu faaliyetlerinin; plan ve düzenlemelere uygun işleyip işlemediğini, belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını denetlemektedir.

24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı "Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu", düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde iç denetimin kurulmasını öngörmektedir. Anılan Kanun çerçevesinde, iç denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi ve kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanabilmesi için gerekli çalışmalar yapılmış ve gerek idari gerekse yasal altyapının oluşturulması noktasında son derece önemli adımlar atılmıştır (<http://www.icdenetim.net>, 2009).

Ancak bu kanun, Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu olup olmadığı konusunda tekrar ele alınarak gözden geçirilmektedir. Bununla beraber kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim kurumu oluşturulmuş ve birçok yerde de bu kurum faaliyet göstermektedir. Dünya'da etkin bir şekilde uygulanan ve çağdaş bir denetim anlayışı olan iç denetim sistemi, ülkemiz için ise yeni bir denetim anlayışı olup, kamu kurumlarınca henüz benimsenme ve geliştirilme aşamasındadır. Bu sistem aynı zamanda kaynakların etkinliği ve verimliliği, bilgilerin güvence vermesi, performans denetimi ve şeffaflık ilkeleri açısından da önem kazanmaktadır.

İç denetimin esas olarak, güvence sağlama fonksiyonu bulunmaktadır. Çünkü iç denetim faaliyeti sonucunda, kuruma ve kurum dışında ilgililere objektif bir güvence sağlanmaktadır. Bu güvence üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair; kurumda nerenin veya hangi işlemlerin denetlendiği veya denetlenmediğini göstererek objektif şekilde bir denetim sonucu ortaya koymaktadır.

İç denetim kurumunun güvence fonksiyonu yanında danışmanlık faaliyeti de bulunmaktadır. Bu bağlamda danışmanlık faaliyeti; yapılacak işlerle ilgili görüş, analiz, değerlendirme, performans göstergelerinin belirlenmesi gibi idari faaliyetlere değer katmak, geliştirmek ve yol göstermek amacıyla gerçekleştirilen hizmetleri oluşturmaktadır. Böylece; iç denetimin yukarıda sözü edilen faaliyet ve fonksiyonları doğrultusunda, 5018 sayılı Kanunla kamu yönetimimize getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin de başarıyla uygulanabileceği ve bu şekilde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli, şeffaf ve hesap verilebilir bir anlayışla yönetilebileceği söylenebilir.

Ancak bu kavramlar iç denetim mesleğinde çalışanlar veya bu iç denetim işlevine ilgi duyanlar için anlaşılır olmakla beraber, iç denetim mesleği dışında

olanlar için çok da anlaşılır olmamaktadır. İç denetimin iyi anlaşılabilmesi ve uygulama alanına etkin ve yaygın bir şekilde konabilmesi için, iç denetimin tüm yönleri, özellikleri ve sorunları ile beraber kamuoyunun ve özellikle de yönetici konumunda çalışanların bilgisine sunulması, bilinmesi ve kavranması sorunu ile karşılaşmaktadır. Çünkü Türkiye’de henüz iç denetim kurumu uygulamasının yaygınlık ve etkinlik kazanmadığı, iç denetim bilincinin oluşarak işlevinin tam olarak kavranmadığı ve kamu örgütleri içinde gereken yerde ve önemde bulunmadığı görülmektedir. Yani iç denetim kurumu uygulamasının henüz yeni hayata geçirilmesi nedeniyle, bu konuda deneyim eksikliği sonucu uygulama hataları ile karşılaşmaktadır.

Yine iç denetim kurumu uygulamasının yeni başlaması sonucu, bu konuda gerekli ve yeterli araştırma ve bilimsel çalışmaların yetersiz ve az sayıda olduğu görülmektedir. Daha önce yapılan çalışmalar ise daha çok konunun belirli ve sınırlı bir yönünü ele alarak yapılmıştır. Buna karşılık çalışmamızda ise iç denetim kurumu hukuksal, siyasal ve ekonomik boyutları ile ele alınarak, Yöntem olarak; zaman ve finansman yetersizlikleri göz önüne alınarak geniş kapsamlı bir alan araştırması yapılması yerine, kaynak taraması, görüşme ve inceleme yöntemleri kullanılarak çalışılmıştır. Çalışmaya gösterilecek ilgiye göre, daha sonraki çalışmalarda alan araştırması düzeyinde daha kapsamlı bir çalışmanın yapılması düşünülmüştür.

1.İÇ DENETİMİN TANIMI VE KAPSAMI

1.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim 5018 sayılı kanununun 63. maddesinde “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik 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 yapılarıyla mali işlemlerin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.” ifadeleriyle tanımlanmış ve açıklığa kavuşturulmuştur.

Kısaca İç Denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek için, kaynakları verimlilik ve etkinlik esaslarına göre değerlendirmek amacı güden, bağımsızlık ve objektiflik esaslarına dayalı bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler ise, ancak kurumun risk yönetimi ve kontrolü ile yönetim süreçlerinin etkinliğini geliştirmek amacıyla sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirilir. İç denetim, önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,2004:452).

1.2. İç Denetimin Kapsamı ve Amacı

Kamu kurum ve kuruluşlarının; yurt dışı dâhil olmak üzere, merkez ve taşra dâhil tüm birimlerinin mali ve mali olmayan işlem ve faaliyetleri iç denetim kapsamındadır.

Faaliyetin olduğu yerde riskin de olacağı gerçeğinden hareketle, hataların tespiti kadar, bu hataların ortaya çıkmasına sebep olan risklerin de göz önüne alındığı risk odaklı denetim anlayışı ve uygulamalarına şiddetle ihtiyaç olduğu bir gerçektir. Bilindiği üzere riskler geleceğe dönük, hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek olaylardan kaynaklı potansiyel sonuçlardır. İşte bu noktada kurumun riskleri nasıl yönettiği, iç denetimin ana odağıdır. Yani bir kurumun iç denetçilerini sorması ve cevap araması gereken ilk 3 soru şunlar olmalıdır: (Erözbağ, 2009: 68-69)

- a) Bir kurum bir bütün olarak, tüm alanlarda karşı karşıya olduğu riskleri iyi biliyor mu?
- b) Bu riskleri yönetmek için neler yapılıyor? (İç kontroller gibi)
- c) Bu riskler yönetmek için alınan tedbirler etkin mi?(İç kontroller etkin çalışıyor mu?)

Dolayısıyla, iç denetimin en önemli fonksiyonu da risk ve kontroller olmaktır. Kısaca kurumlar, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında; sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulmaktadır. (<http://www.turkpatent.gov.tr>, 2009)

İç Denetim amaç olarak; Kurumun çalışmalarını geliştirmeyi ve değerlendirmeyi, idarenin hedeflerine ulaşmasını, faaliyetlerin çeşitli aşamalarında gerekli değişiklikleri önermeyi, yönetim tarafından ortaya konulan politikalar arasında koordinasyonu sağlamayı amaçlamaktadır.

Bir başka açıdan iç denetim; faaliyetlerin amaç ve politikalara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak yürütülmesini; bilgilerin güvenilirliğini ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamaya yöneliktir. Öncelikli amaç; idareyi geliştirmektir.

Ayrıca; iç denetim, kamu kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesini, çalışanların ve kuruluşların gelişmesini, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli ve güvenilir bir şekilde uygulanmasını amaçlamaktadır. (Aytaç,2005:446).

Özet olarak iç denetimin amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamaktır. 5018 sayılı kanunda verilen bu amaca ulaşabilmek için

kurumların "iç kontrol" sistemlerini kurmaları kaçınılmazdır. Çünkü bir kurumun iç kontrol sistemi o kurumun hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır (Erözbağ, 2009: 68).

1.3. İç Denetimin Rolü ve İç Kontrol

İç denetimin herkes tarafından kabul görmesi, algılanabilmesi için, öncelikle iç kontrol sisteminin anlaşılması gerekmektedir. İç kontrol; iç denetim demek değildir. İç kontrol sistemini, iç denetim faaliyetinden ayıran noktaları olduğu gibi, iç içe birbirine bağımlı noktaları olduğu da söylenebilir. Çünkü iç kontrol; idarenin amaçlarına, politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Bir kurumun hedeflerine ulaşabilmesi için iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. Çünkü iç kontrol o kurumun amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır. (Erözbağ,2009:68)

İç denetim ise, bir kurumdaki iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik hizmetleri gerçekleştirmektedir. İç denetim bir ölçüde iç kontrol kapsamında değerlendirilirken, bir ölçüde ise iç kontrolün dışında bir fonksiyon olduğu da kabul edilmektedir. Önemli ayırt edici bir özellik ise, iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir. İç kontrol sistemi aynı zamanda faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için yol gösterici bir sistemdir.

Kurumun faaliyetlerini gerçekleştirirken bağımsız hareket edebilmesi; kurumda risklerin tespit edilebilmesi ve değerlendirme yapabilmesi; faaliyetlerin etkinlik ve verimlilik çerçevesinde yürütülmesi; kurum içindeki faaliyetlerin karmaşıklığını gidermek için iç denetim gerekli görülmektedir. Yönetimin işleyişi ve güvencenin sağlanabilmesi açısından da iç denetime yer verilmelidir.

Ayrıca; iç denetim fonksiyonunun sağlıklı, kendisinden beklenenleri uygun şekilde yerine getirebilmesi ve kişiden kişiye farklılık göstermemesi için, yasa ve düzenleyici işlemlere gerek duyulmaktadır. Bu durum iç denetimin gerekliliğini yasa ve düzenleyici işlemler doğrultusunda ortaya koymaktadır.

1.4. Kamu Kurum ve Kuruluşlarında İç Denetim İçin Yapılabilecek Denetim Uygulamaları

1.4.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işlem ve harcama sonrası gerçekleştirilmektedir. Faaliyet ve işlemlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun denetlenmesini ifade etmektedir. (Aytaç,2005:447)

Uygunluk denetimi üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden

saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılması olup bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi kuruluş dışından da olabilir. Uygunluk denetiminde elde edilen sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara rapor halinde sunulur. Bu nedenle genellikle uygunluk denetimi iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır (Ceyhan, 2010: 10-11).

Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar itibariyle en fazla kapsamı olan, buna karşılık denetimin özü açısından ise en dar kapsamlı olanıdır. Bu denetimde tek ve kapsamlı dar bir kıstas ele alınır ve faaliyetin bu kıstasa uygun yapıp yapılmadığı araştırılır (Başpınar,2005:39). Ayrıca denetçi ortaya konmuş olan kuralların uygunluğunu ve etkinliğini de gözden geçirerek üst yönetime iletmektedir. Uygunsuzluk; talimatlarda, politika ve yönergelerde açıkça tanımlanabilir. Aynı zamanda belgelendirilmemiş olmasına karşılık, genel kabul görmüş kurallarla ve sözlü olarak tanımlanmış talimatlarda da açık ve net bir uygunsuzluk tanımlanmış olabilir(Erdoğan, 2005: 4).

1.4.2.Performans(Faaliyet) Denetimi

Yönetimin bütün kademelerindeki, faaliyet ve programlarının; planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki ekonomikliğin, verimliliğin ve etkinliğin denetlenmesini ifade etmektedir. (Aytaç,2005:447) uygulama alanı ve kapsamı son derece geniş olan performans denetimi sadece muhasebe işlevleriyle sınırlı olmamakta aynı zamanda kurumun diğer tüm işlevleriyle de ilgili olmaktadır(Çakmak, 2006: 10). Performans denetimi, çok kapsamlı olduğundan bunun türlerini saymak ve tanımlamak da oldukça zordur. Ancak performans denetimindeki en büyük zorluk faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin nesnel olarak tespit edilememesidir(Güredin, 2000: 15).

Performans denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartları ile karşılaştırılıp, kurumun önceden belirlenmiş hedeflere ya da o faaliyet kolu ile ilgili standartlara ulaşip ulaşmadığı da ölçüldüğünden bu denetim işlemine verimlilik denetimi de denebilir (Ceyhan, 2010: 13). Faaliyet denetimi yapan iç denetçiler, işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne ölçüde ulaşılmış olduğunu inceler. Denetçi bölüm yöneticisinin, mevcut kaynaklarla işletmenin amaçlarına ne ölçüde ve nasıl ulaştığı ile ilgilenir (Sawyer vd., 2003:301).

Burada sözü edilen etkinlik: amaçların başarıma derecesini, verimlilik ise bu amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynakları ifade etmektedir. Etkinlik fire vermeden kusursuz bir şekilde yapılan üretim, verimlilik ise bu üretimin minimum maliyetle gerçekleştirilmesidir (Arens vd., 1997: 791).

Performans denetiminde denetçiler sadece kurum içerisinde yürütülen faaliyetlerle değil bunun yanında yönetsel kontrollerle de ilgilenir. Faaliyet denetiminde denetçi, işletme politikalarının, iç kontrolün ve kurumun belirlenmiş

amaçlarına ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu nedenle iç denetçilerin kurum amaçlarının belirlenmesi, politikaların geliştirilmesi gibi kurumun planlama prensipleri konusunda bilgi sahibi olması gerekmektedir (Sawyer, 2003: 301-302).

Performans denetimi büyük ölçüde öznedir. Dolayısıyla, performans denetçisi, mevcut başarının ölçülüp raporlanmasında daha çok, bu başarının daha da iyileştirilmesine yönelik önerilerini belirtir nitelikte raporlar sunar. Bundan dolayı performans denetimi, diğer denetim türlerinden farklı olarak "yönetel danışmanlık" şeklinde nitelendirilebilmektedir (Güredin, 2000: 19). Performans denetimi her tür denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu performansın genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler tarafından sürdürüldüğü görülmektedir (Ceyhan, 2010: 14).

1.4.3. Mali Denetimi (Finansal Denetim)

Gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Bu denetim uygulaması ile harcamaların, tasarrufların amaç ve politikalara, programlara uygunluğu denetlenir ve değerlendirilir (Aytaç, 2005:447).

Mali denetimin konusu, kamu kuruluşlarına verilen mali tablolar olup, denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar. Mali denetim tüm grupların ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için ayrı denetimler yapılmaz. Genel amaçlı tek bir denetim yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur (Güredin, 2000: 14).

Bir kuruluşun mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi belgelerin önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgilerin defterlere doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığını amaçlayan denetimdir. Finansal tablo denetiminin konusu, finansal tablolarda beyan edilen bilgilerdir. Mali tabloların denetimi, gerek teoride gerekse uygulamada en yaygın denetim türü olup özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde hem bağımsız hem de iç denetçilerin başlıca uğraş konusu olmuştur (Ceyhan, 2010: 9-10).

Bilgi Teknoloji Denetimi

İdarenin amaçlarına yönelik bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği ile ilgili olarak nesnel bir güvence sağlamak amacıyla bilgi teknoloji sistemlerinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonuçlarının raporlanmasıdır (<http://www.sanayi.gov.tr>,2009).

2. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ HUKUKSAL DÜZENLEMELER

2.1. Yasalar

2.1.1. 5018 Sayılı Kanunun İlgili Maddeleri

Madde 63 – "(5436 Sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin a/17 ve b/10 fıkraları ile değiştirilen madde)

"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 mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır."

Bu hükümlerle iç denetimin tanımı, nitelik, kapsam, amaç ve işlev yönünden isabetli ve etkili sayılabilecek bir ifade ile açıklığa kavuşturulduğu söylenebilir.

İç Denetçinin Görevleri

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

İç denetçinin görevleri:

Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirirler.

Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapar ve önerilerde bulunurlar.

Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yaparlar.

- a) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek(5436 sayılı kanunun 10 uncu maddesinin a/18 fıkrası ile değiştirilen bent)
- b) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak
- c) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak
- d) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılma-

sını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.”

Yukarıdaki maddelerde görüldüğü gibi, iç denetçinin görevleri, diğer denetim elemanlarına benzer şekilde, eksiksiz ve genel olarak açıklanmıştır.

İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması

Madde 65 – ‘İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

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

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

Mesleğin gerektirdiği gibi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde Devlet Memurluğuna alınacaklarda genel ve özel şartlar altında belirtilmiştir.”

Yasanın bu maddesinde iç denetim elemanlarının niteliklerinden söz edildiği halde, genel olarak bu niteliklerin belirlenmesi ‘İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na bırakılmıştır. Bu ise yasanın bağlayıcı ve nesnel hükümleri yerine, koordinasyon kurulunun keyfi tutum ve davranışlarına açık bir yol izlenmesine neden olunacağı söylenebilir. Ayrıca iç denetçilerin atama şekilleri ve prosedüründen hiç bahsedilmemesi bir eksiklik olarak görülmektedir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Madde 66 – ‘Maliye Bakanlığı’na bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakan’ın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı’nın bağlı olduğu Bakan’ın, biri Hazine Müsteşarlığı’nın bağlı olduğu Bakan’ın, biri İçişleri Bakanı’nın, başkanı dâhil üçü Maliye Bakanı’nın önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 inci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.”

Yasanın bu maddesinde, denetimin bağımsız kurullarla yönlendirileceği, düzenleneceği ve geliştirileceği esası göz önüne alındığında, bu esasın gerçekleştirilemeyeceği söylenebilir. Çünkü iç denetim koordinasyon kuruluna

üye seçimi ve oluşumu siyasi bir kurum olan, tamamen bakanlara ve bakanlar kuruluna bırakılmıştır. İç denetimin daha objektif, nesnel, tarafsız ve güvence sağlayıcı niteliği yönünde gelişmesinin sağlanması için, bu kurulun oluşumuna ağırlıklı bir şekilde sivil toplum kuruluşlarının katılması gerekli görülmektedir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

Madde 67 – “İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere görevlerini yerine getirir.

Kısaca; Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini

Düzenlemek

İzlemek

Geliştirmek

Uyumlaştırmak

- Koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olarak görev yürütür.”

Yasanın 66. maddesinin yorumunda da söz edildiği gibi, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri olması gereken şekilde; düzenleyici, izleyici, geliştirici, uyumlaştırıcı ve koordine edici şekilde düzenlendiği halde, üye belirlenmesi ve oluşumunun bağımsız ve tarafsız olmasını engelleyeceği savı ile bu görevleri tam ve objektif olarak yerine getireceği söylenemez. Bu nedenle kurulun görevlerini tarafsız, tam ve etkin bir şekilde yapabilmesi için 66. maddenin yeniden ele alınması ve bu yönde düzeltilmesi kaçınılmaz görülmektedir.

2.2. Tüzükler ve Yönetmelikler

İç denetimle ilgili tüzük ve yönetmelikler; “İç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik, iç denetçi adayları belirleme, eğitim ve sertifika yönetmeliği, iç denetim koordinasyon kurulunun çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik, ek ödemeye ilişkin usul ve esasların belirlenmesine ilişkin bakanlar kurulu kararı, kadro tahsisine ilişkin bakanlar kurulu kararı, mahalli idareler kadro tahsisi ile ilgili bakanlar kurulu kararı, üst yönetici rehberi, kamu iç denetim standartları, kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim birim yönergesi, kamu iç denetim raporlama standartları, birden fazla kamu idaresi iç denetçilerinin ortak çalışma esas ve usulleri, kamu iç denetçi sertifikasının derecelendirilmesine ilişkin esas ve usuller, kamu iç denetim planı ve programı hazırlama rehberi, kamu iç denetiminde risk değerlendirme rehberi, kamu iç denetçilerinin mesleki kıdemlerinin belirlenmesine ilişkin esas ve usuller, kamu iç denetim rehberi, kamu iç denetim terimleri sözlüğü ve iç

denetçi atamalarında uyulacak esas ve usuller hakkında tebliğler”den oluşmaktadır (Erözbağ, 2009: 67). Bunlar içerisinde önemli olanlar aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

2.2.1. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Bu Yönetmeliğin amacı; iç denetçilerin; kamu idareleri itibarıyla sayılarını, niteliklerini, atanmalarını, çalışma usul ve esaslarını, sertifikalarının verilmesi ve derecelendirilmesi ile diğer hususları düzenlemektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 65 inci maddesine dayanılarak hazırlanmış olup, on bölümden oluşmaktadır. Bu Yönetmelik, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II), (IV) sayılı cetvellerde yer alan idareler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ile mahalli idarelerin İç denetim faaliyetlerini ve iç denetçilerini kapsar (Tosun ve Cebeci, 2008: 587 – 604).

2.2.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları

Hakkında Yönetmelik

Bu yönetmelik; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 66 ncı maddesi uyarınca hazırlanmıştır. Yönetmelik dört bölümden oluşmaktadır. Bu yönetmeliğin amacı; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun çalışma usul ve esasları ile diğer hususları düzenlemektir (Tosun ve Cebeci, 2008: 619 – 625).

2.3. Mevzuatlar

2.3.1. Kamu İç Denetim Standartları

Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınmıştır.

Standartlar; iç denetim biriminin faaliyetlerinin değerlendirilmesinde kullanılan bir araçtır. İç denetim uygulamasının nasıl olması gerektiğini gösterir. İç denetimin planlanması, raporlanması ile iç denetçilerin dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerini sağlamaktadır. Ayrıca standartlar, iç denetçilerin bulunduğu her türlü kurumda, iç denetim mesleğinin tamamına hizmet etmek için oluşturulmuştur.

2.3.1.1. Nitelik Standartları

Nitelik standartları; İç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir. Kurumların uyması gereken, sahip olmaları gereken özellikler üzerinde durmaktadır. Yani nitelik standartları, iç denetim faaliyetini yürütecek olan iç denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile

ilgili esaslar içere standartlardır (Ceyhan, 2010: 78).

Başarılı bir denetim için öncelikle teknik /mesleki bilgi ve beceriye sahip denetçiler ve mesleki kurullarla desteklenmiş bir denetim politika ve prosedürleri gerekmektedir. Böyle bir denetim yapısı, kuruluşun üst düzey yönetimi tarafından tam destek görmeli, denetçiler sadece yönetime karşı sorumlu olmalı ve yönetime sürekli uzmanlık hizmeti sunmalıdır (Tuan, 2004: 132).

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmalıdır. Bağımsızlık denetçinin hazırladığı rapora güvenme olarak yansıyacaktır (Erdoğan, 2005: 9). İç denetçilerin, denetimlerinin uygun yürütülmesi, adil ve tarafsız kararlar verebilmesi için bağımsız olmaları gerekir. Bağımsızlığa ise örgütsel statüye sahip olmakla ve tarafsızlıkla ulaşılabilir (Kepekçi, 1996: 45).

Nitelik standartları ise; yeterlilik ve uzmanlık, azami mesleki özen ve dikkat, mesleki gelişimin sürdürülmesi, kalite güvencesi ve gelişim olarak sıralanabilir.

2.3.1.2. Performans Standartları

Performans standartları ise; İç denetim faaliyetlerinin özünü açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan ölçütleri yani kalite kriterlerini sağlamaktadır. Performans standartları, iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. Nitelik ve Performans standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanmaktadır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 16)

Performans standartları iç denetim faaliyetlerinin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kriterlerini sağlar (TİDE, 2004). İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruluşu değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir. İç denetçiler, her görev için kapsam, amaç, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir. Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsmalıdır. Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır. İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alınarak teşkil edilmelidir. İç denetçiler görev amaçlarına yönelik iş programları da hazırlamalıdır (Ceyhan, 2010: 81-82).

İç denetçilerin görev sonuçlarını raporlamaları gerekir. Denetim raporunun; bulguların açıklanması, bulguların etkin ve geçerli olarak yönetimi iknası ve yönetimi değişime ve iyileştirmeye yönlendirmesi gibi üç amacı bulunmaktadır (Eşkazan, 2003-2004: 32). Ayrıca iç denetim yöneticisi, yönetime rapor

edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır (Ceyhan, 2010: 83).

2.3.2. Kamu İç Denetçileri Mesleki Ahlak Kuralları

Meslek ahlak kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ilkeler ile iç denetçilerden beklenen davranış kurallarından oluşmaktadır. Bu meslek ahlak kuralları, iç denetçi tarafından mesleğe girişte okunup imzalanarak iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulmaktadır. Söz konusu meslek ilkeleri ise aşağıda görüleceği gibi özetlenebilir(TİDE, 2008: 12-14).

1. Dürüstlük

İç denetçilerin dürüst olması gerektiği ve bu dürüstlüğün onlara güven oluşturduğunu ifade etmektedir.

2. Objektiflik (Nesnellik)

İç denetçiler, faaliyet ile ilgili bilgileri toplarken, değerlendirirken, raporlarken en üst seviyede mesleki tarafsızlık sergiler. Tüm bunları dengeli bir şekilde yapmaya çalışmaktadır.

3. Gizlilik

İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine saygı gösterir; hukuki ve mesleki zorunluluk olmadıkça bunları yayınlamaz ve açıklayamaz.

4. Yetkinlik

İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin yürütülmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koymaktadırlar.

Davranış Kuralları ise(TİDE, 2008: 12-14):

1. Dürüstlük

İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken;

- a.** Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket etmektedirler.
- b.** Hukuku gözetirler.
- c.** Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmazlar.
- d.** İdarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.
- e.** Aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurmaktadırlar.

2. Objektiflik

İç denetçiler;

- a.** Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek faaliyete katılmazlar.

- b. Mesleki durumlarını zayıflatabilecek herhangi bir şeyi kabul etmezler.
- c. Tespit ettikleri ve açıklanmadığı durumda faaliyetlerinin raporlanmasını bozacak tüm önemli bulguları açıklamaktadırlar.
- d. Bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korumaktadırlar.
- e. Görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdırlar.

3. Gizlilik

İç denetçiler; elde ettikleri bilgilerin korunması için tedbirli olmaktadır. Sahip oldukları bilgileri kişisel çıkarları için veya hukuka aykırı olabilecek şekilde kullanmazlar.

4. Yetkinlik

- Sadece bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler,
- İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirmektedirler.
- Kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirmektedirler.

2.3.3. Kamu İç Denetim Birim Yönergesi

Madde 1 – “Bu yönergenin amacı, kamu idarelerinde iç denetim biriminin işleyişi ile iç denetçilerin ve üst yöneticinin iç denetime ilişkin sorumluluklarına yönelik esas ve usulleri düzenlemek üzere ilgili idarelerce hazırlanacak iç denetim birimi yönergelerinin temel esaslarını belirlemektir.

Madde 2 – Bu yönerge İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13 üncü maddesi uyarınca hazırlanmıştır.”

Yönerge, bir konu hakkındaki esas ve usullerin, çalışanlar tarafından nasıl uygulanacağına ilişkin düzenlemelerdir. Yönergeler, kurumun çalışmalarını geliştirmek amacıyla, gerekli değişiklikleri ve hedefleri önermeyi, kurum tarafından ortaya konulan düzenlemeler ve politikalar arasında koordinasyonu sağlamayı amaçlamaktadır.

Kamu iç denetim birim yönergesi, iç denetime ilişkin usullerin iç denetçiler ve üst yönetici tarafından, kurumun amaç ve politikalarına uygun olarak yürütülmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Ayrıca; iç denetim birim yönergesinde, iç denetim faaliyetlerinin uygun şekilde yerine getirilebilmesine ilişkin düzenlemeler, ilgili idarelerce hazırlanmaktadır. Çünkü bu yönergede iç denetim biriminin işleyişi, iç denetçilerin ve üst yöneticinin sorumluluğu altındadır. Yani, kamu idarelerinin iç denetim programı, üst yöneticinin önerileri dikkate alın-

rak, iç denetçiler tarafından hazırlanmakta ve üst yönetici tarafından onaylanmaktadır. Aslında kamu iç denetim birim yönergesi, iç denetçilerin ve üst yöneticinin, iç denetime ilişkin görevlerine yönelik esas ve usulleri düzenlemek amacıyla oluşturulmuştur.

Buna bağlı olarak, Kamu İç Denetim Birim Yönergesi; iç denetimin tanımına, iç denetim faaliyetinin amacına, iç denetim faaliyetinin kapsamına, iç denetim alanına, iç denetimin uygulanmasına, üst yöneticinin sorumluluklarına, iç denetim birimi ile iç denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına, iç denetimin planlanmasına, yürütülmesine ve raporlanmasına, son olarak da iç denetimde izlenmesi gereken yöntemlere ilişkin esas ve usulleri ele almaktadır.

2.3.4. Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri

Madde 1 – "Bu düzenlemenin amacı; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla düzenlenen iç denetim sistemine dâhil farklı kamu idareleri iç denetçilerinin ortak çalışmasını gerektiren, iç denetim faaliyetlerinin belirlenmesi, bu amaçla iç denetçi görevlendirilmesi ve ortak çalışmaların yürütülmesine ilişkin esas ve usulleri belirlemektir.

Madde 3 – Aşağıdaki durumlarda iç denetçilerin ortak çalışmasını gerektiren haller ortaya çıkabilir;

a) Birden fazla idareyi ilgilendiren faaliyetlerin denetimlerinin yapılması gerektiğinde,

b) Bir iç denetim faaliyeti sırasında başka idareleri ilgilendiren konuların ortaya çıkması halinde,

c) İç denetçilerin mesleği ile bağdaşmayan fiillerinin bulunup bulunmadığının tespitiyle ilgili incelemelerde,

d) Kalite, güvence ve geliştirme faaliyeti kapsamında yapılacak denetimlerde,

e) Bilgi teknolojilerinin denetiminde bu alanda uzman iç denetçilerden yararlanılması gerektiğinde.

Ayrıca, bir idaredeki iç denetim biriminin yetersizliği halinde veya başka idaredeki iç denetçilerin bilgi ve tecrübesine ihtiyaç duyulduğunda üst yönetici, iç denetçi sağlanmasına aracılık etmesi konusunda Kuruldan talepte bulunabilir."

3. TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 1995 yılı Eylül ayında kurulmuş bir dernek olup, merkezi İstanbul'dadır. Üye sayısı yaklaşık 175 kişidir. Enstitüye üye ola-

rak; değişik sektörlerde fiilen çalışan yüksek okul mezunu iç denetçiler, denetim mesleğinden kendi isteği ile ayrılmış veya emekli olmuş olanlar ve denetim anabilim dalında çalışan üniversite öğretim elemanları ile lisans ve lisansüstü eğitim çalışması yapanlar kabul edilmektedir.(Uzun, 1997: 216)

3.1. Amaçları

Enstitünün başlıca amaçları Enstitü tanıtım bülteninde aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Uzay, 1999: 216):

- "İç denetim ilkelerini, esaslarını, standartlarını oluşturmak ve geliştirmek,
- İç denetim mesleğinin niteliğini yükseltmek için teori ve pratiğin geliştirilmesine katkıda bulunacak araştırma ve geliştirme çalışmaları yapmak,
- Ulusal ve uluslararası alanda mesleki gelişmeleri izlemek ve üyelerin yararlanmasını sağlamak,
- Bireysel ve kurumsal deneyimleri paylaşarak iç denetim mesleğini ortak bir zeminde geliştirmek ve yaygınlaştırmak,
- Eğitim çalışmaları yaparak üyelerinin mesleki ilerlemelerine yardımcı olmak,
- İç denetçilerin mesleki verimlilik ve etkinliklerini artırmak amacıyla kitap, dergi ve benzeri yayınlar yapmak."

Enstitü amaçlarının birçoğunu gerçekleştirmek için çalışmalar başlatmıştır. Bu çalışmalar ile ilgili olarak; iç denetimle ilgili bilimsel toplantılar yapılmış ve iç denetim standartlarının Türkçeye çevrilmesi çalışmaları tamamlanmıştır. Enstitü 1996 yılı içerisinde merkezi ABD'de bulunan İç Denetçiler Enstitüsüne ve İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonuna üye olarak uluslararası bir kuruluş haline gelmiştir.

4. İÇ DENETİMİN UYGULAMA ALANLARI

4.1. Belediyelerde İç Denetim

Belediyelerin iç denetimi; faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine yardımcı olmak amacıyla; hizmetlerin sonuçlarının mevzuata, önceden belirlenmiş hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak karşılaştırmak ve ölçmek, kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır.

"Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılanması Hakkında Kanun Tasarısında" yer alan temel anlayışa göre; Yeni kamu yönetimi anlayışına uygun olarak, denetim sistemi ve teknikleri değiştirilerek yeniden düzenlen-

mektedir. Buna göre idarenin ve çalışanların hatalarını bulma yönünde yoğunlaştığı denetim anlayışına son verilmektedir. Belediye yönetimi ve çalışanları hata yapmadan önce eğitilecek ve uyarılacaktır. Denetim daha çok gelecek yönelimli olacaktır. Denetimin diğer bir amacı ise; faaliyetlerin ve sonuçların mevzuata, kurumsal strateji ve başarı ölçütleriyle hedeflere; ulusal politika ve standartlara uygunluk açısından değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır. Belediyelerde denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsamaktadır (Aytaç,2005:138 -139).

Belediyelerde iç ve dış denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Bunun dışında, belediyenin mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemleri, idarenin standartlarına ve kriterlerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığı, belediye başkanı veya görevlendireceği elemanlar tarafından da denetlenmektedir.

Belediyelerdeki denetimin amacı; denetlenen kurumun(belediyelerin) hizmet götürdüğü bireylere en sağlam ve sağlıklı, aynı zamanda en ucuz ve kaliteli hizmeti sunmaktır. İç ve dış denetimde kriterlere, standartlara uyulması ve tarafsız davranılması, denetimin gereken faaliyetleridir.

Denetlenen kurumun(belediye) başkanı, gerekli kanunların ve gerekli mevzuatın öngördüğü şekilde hareket ederek, her türlü faaliyet raporlarını ve hedeflerini, kalite ve performans kriterlerine göre düzenlemektedir. Düzenlenen bu raporlar ve hedefler, her yılın Mart ayında meclise, aynı zamanda da bir örneğini İçişleri Bakanlığı'na göndermek suretiyle, hizmet götürdüğü halka duyurmaktadır.

Böylece; yukarıda bahsedilen kriterlere ve kaliteye uygun hizmetin ulaştığı bölgede yaşayanlar, rahat ve huzur içinde, sorunsuz ve kaliteli bir hizmet alarak, kaliteli bir yaşam tarzına sahip olabilirler.

4.2. İl Özel İdarelerinde İç Denetim

İl özel idarelerinin faaliyet ve işlemleri üzerinde; gerek kendi yapıları içerisinde oluşturulan birimler, gerekse merkezi idarenin çeşitli birimleri tarafından denetimler yapılmaktadır.

Aslında il özel idarelerinde iç denetim; yönetimin kendi kendisini denetlemesi olup, buna genel anlamda hiyerarşik denetim de denmektedir. Ancak il özel idarelerinde iç denetim; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda açıklanan iç denetimdir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilmektedir. Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır (<http://www.kolayidare.com>, 2009).

5. SONUÇ

Denetim; faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar ve standartlara göre objektif olarak analiz etmektedir. Gelecekteki hataların önlenmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin güvenilir ve geçerli olmasına, verimlilik, ekonomiklik ve etkinliğin sağlanmasına yardımcı olmak ve elde edilen sonuçları ilgililere duyurmak için oluşturulmuş olan planlı ve sistemli bir süreçtir.

Denetimde bağımsızlık; denetimlerin olmazsa olmaz koşulu olarak görülmektedir. Bağımsızlık, bir anlamda hem denetlenenden bağımsız olmayı hem de her türlü dış müdahaleden uzak olmayı içermektedir.

Dünya'da iç denetim, değişik ortamlarda, farklı amaç ve yapıya sahip kuruluşlarda yapılmaktadır. Ayrıca; farklı ülkelerdeki gelenekler ve kanunlar birbirinden farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar, her ortamdaki iç denetim uygulamasını etkileyebilir. Bu yüzden, iç denetim faaliyetinin yerine getirildiği ortamında etkisi bulunmaktadır. Yani o ortamın gerektirdiği şartlar ve o anki içinde bulunduğu şartların etkisi büyüktür. Bu yüzden iç denetim faaliyeti o günün şartlarına sahip, yürürlükteki mevzuata göre yorumlanmalıdır.

İç denetim faaliyetinin eksikliklerini bulup eleştirmekten ziyade bu eksikliklerin nasıl giderileceği üzerinde durulmalıdır. Bu bağlamda oluşturulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu mali sistemine getirilen eleştirileri ortadan kaldırmak ve daha sistemli ve programlı bir kamu mali yönetimini oluşturmayı hedeflemektedir. Aslında bu kanun; 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun kamu mali yönetimi ile oluşturduğu düzenlemelerin darlığına eleştirel olarak oluşturulmuştur. Yani; eski mevcut sisteme göre kamu mali ve yönetim sistemi uluslar arası standartlara ve AB normlarına uygun değildi, mevcut durum görev, yetki ve sorumluluk dengesini kuramamıştı. Ancak 5018 sayılı kanun ile bu eleştirileri ortadan kaldırmak hedeflenmektedir. Bu kanunla uluslar arası ve AB standartlarına uygun, etkin bir iç denetim sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır. Ayrıca bu kanun; yönetim sorumluluğu ilkesinin başarıyla uygulanmasına imkân sağlamaktadır.

Bu kanunun eski sistemin sorunlarını ne ölçüde giderebileceği ancak zamanla anlaşılabilir. Bu nedenle 5018 sayılı kanunun doğru anlaşılması ve uygulanması gerekmektedir.

Geçmişe yönelik ve mevzuata odaklı olan denetim sistemimizin uluslar arası uygulamalar çerçevesinde geliştirilmesi sağlanabilecektir. Böylece geçmiş ve mevzuata odaklı değil geleceğe ve risk odaklı bir denetim sistemi benimsenmiş olabilecektir. Çünkü iç denetim, faaliyette bulunduğu kurumun farkında olmadığı riskleri ve bunun yanında iç kontrol eksikliklerini görmesine imkân sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim üst yönetim adına yapıldığından kurum yönetiminin denetim yükünü hafifletmektedir.

Denetim sayesinde; AB mevzuatı ve uygulamaları ile uluslar arası standartlar yakalanmış olabilecektir. Ayrıca önceden iç denetçilerin herhangi bir mesleki eğitimden geçirilmeleri söz konusu değilken, şu an denetim sisteminin yenilenmesiyle iç denetçilerin denetim ile ilgili temel konularda eğitilerek mesleki gelişmeleri sağlanabilecektir. Böylece denetçinin mesleki gelişimine sistemli bir biçimde yaklaşmış olunacaktır.

KAYNAKÇA

Aksoy Tamer (2006). Tüm Yönleriyle Denetim, Cilt. 1, 2. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara.

Arens Alvin (1997). A James K. LOEBBECKE, A.g.e., s.791.

Aytaç Fethi (2005). Gerekçeli-Açıklamalı Belediye ve Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Başpınar Ahmet (2005). "Türkiye'de ve Dünya'da denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış", Maliye Dergisi, Sayı.148, Ocak-Nisan.

Ceyhan İ. Fatih (2010). "İç denetim ve kurumsallaşma", yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Kırıkkale Üniversitesi, S.B.E.

Çakmak Nezaket (2006). "İşletmelerde İç ve Dış(Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, S.B.E.

Erdoğan Melih (2005). Denetim, 2. Bs., maliye ve hukuk yayınları, Ankara, Şubat.

Erözbağ Sezgin (2009). İç Denetim ve Mahalli İdarelerde Denetim Yetkisi, (Ankara, İller ve Belediyeler Dergisi, sayı:738-739, Ekim-Kasım).

Eşkazan Ali Rıza (2003-2004), "İç denetim sonuçlarının yönetime sunulması", İç denetim, sayı.8, Yaz.

Güredin Ersin (2000). Denetim, 10. Bs., Beta Yayınları, İstanbul.

Kaval Hasan (2005). muhasebe denetimi, gazi kitabevi, Ankara.

Kepekçi Celal (1996). Bağımsız denetim, 2. bs., Cem Web Ofset, Ankara.

Sawyer Lawrence vd., Sawyer's Internal Auditing (2003): The Practice of Modern Internal Auditing, 5. Edt, IIA, s.301, USA.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2004). Ulusal ve Uluslar arası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.C. Maliye Bakanlığı, Şubat 2004, Ankara, sayı 2004/1.

Tosun Hikmet ve Cebeci, A.Uğur (2008). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı), Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No:8, Ankara.

Tuan A. Kadir ve Sağlar Jale (2004). "İç denetçinin örgüt içindeki yerinin

denetim faaliyetleri açısından önemi”, muhasebe ve denetime bakış dergisi, yıl.4, sayı.11.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008). Uluslar arası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi(2007 deki Değişikliklerle),TİDE, İstanbul.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Başkanı Ali Kamil Uzun ile “Türkiye İç Denetim Enstitüsü” (22 Ağustos 1997). hakkında yapılan özel görüşme, İstanbul.

Uzay Şaban (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.

Özen Salih (2 Nisan 2009). İç denetim sunumu, <http://icden.kocaeli.edu.tr>, Kocaeli, i.t. (04.12.2009).

http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=60&Itemid=67,i.t.07.11.2009.

<http://www.turkpatent.gov.tr/portal/duyurular/icdenetim/kapsam.doc> i.t.04.12.2009.

<http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407>,i.t.04.12.2009.