

KAMUDA ETKİN BİR İÇ DENETİM İÇİN TEMEL ŞARTLAR

[Hayrullah KELES](#)

Maliye Bakanlığı

Muhasebat Başkontrolörü

hayrullahkeles@hotmail.com

I. GİRİŞ

Kamu yönetim sistemine “İç Denetim” kavramı ilk olarak 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Kamu mali yönetim yapısını yeniden düzenleyen bu Kanun, 22.12.2005 tarihinde kabul edilen 5436 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Kanun, kamu mali denetiminde kapsamlı düzenlemeler içermektedir. Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada; Türk kamu denetim yapısı genel hatlarıyla belirtilecek, kurumsal yönetimin bir unsuru olarak iç denetimin tanımı yapılacak, yukarıda belirtilen yasal düzenlemelerle kurulması öngörülen iç denetim faaliyetinden bahsedilerek etkin bir iç denetim faaliyetinin oluşturulabilmesi için zorunlu temel şartlar üzerinde durulacaktır.

II. TÜRK KAMU DENETİM YAPISI

Türk kamu denetim yapısını tanımlamak için uygun bir kriter yoktur. Bu nedenle Türk kamu denetim yapısını ele alıp bir değerlendirmeye tabi tutmada farklı kriterleri esas almak gerekmektedir.

1. Türk Kamu Denetim Birimlerinin Sınıflandırılması

a) 3046 sayılı Kanuna Göre Denetim Birimleri

Türk kamu yönetiminin temel yapısını belirleyen 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkındaki Kanunda genel olarak denetim birimleri belirlenmiştir. Bu Kanun çerçevesinde bakanlıkların, bakanlık bağlı kuruluşlarının ve hizmet özelliklerine göre bazı ilgili kuruluşların kanunlarında “Teftiş Kurulları”na yer verilmiştir.

b) Bakanlıkların Teşkilat Kanunlarına Göre Denetim Birimleri

3046 sayılı Kanunda, bakanlıkların, bağlı ve ilgili kuruluşların merkez veya taşra teşkilatlarında, Teftiş Kurulları dışında başkaca denetim birimlerinin oluşturulmayacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bakanlıkların teşkilat kanunlarında yer verilen hükümlerle başkaca denetim birimleri ihdas edilmiştir. Örneğin; 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede, Danışma ve Denetim Birimi olarak Bakanlık Teftiş Kurulu yerine Maliye Teftiş Kuruluna, yine 3046 sayılı Kanunda yer verilmemesine rağmen Hesap Uzmanları Kuruluna, aynı şekilde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat yapısı içerisinde 3046 sayılı Kanuna uygun olarak oluşturulan Bakanlık Teftiş Kurulunun yanında 3046 sayılı Kanunun öngörmediği bir tarzda İş Teftiş Kuruluna yer verilmiştir.

Ayrıca, Teşkilat Kanunlarında yer verilen hükümlerle bazı bakanlıkların ana hizmet birimlerinin bünyelerinde Teftiş Kurullarının dışında başkaca merkezi denetim birimlerine yer verilmektedir. Örneğin; 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Maliye Bakanlığı’nda, ana hizmet birimleri; Muhasebat Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü ve Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüklerinin bünyelerinde, bu birimlerin teşkilat ve görev alanına giren konularda denetim, inceleme ve soruşturma yapmak üzere

sırasıyla; Muhasebat Kontrolörleri, Bütçe Kontrolörleri, Milli Emlak Kontrolörleri ve TASİŞ Kontrolörlerine yer verilmiştir.

Bir başka husus teşkilat kanunlarında yer verilen hükümler gereğince bazı taşra teşkilatı birimlerinde de denetim elemanları görev yapmaktadır. Yine Maliye Bakanlığı teşkilat kanununa bakıldığında, yukarıda sayılan denetim birimlerine ilaveten; Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün teşkilat ve görev alanlarına giren konularda, bu ana hizmet birimlerinin taşra teşkilatında, denetim, inceleme ve soruşturma yapmak üzere Muhasebe Denetmenleri ve Milli Emlak Denetmenlerinin taşra teşkilatı denetim elemanı olarak görev yapmaları öngörülmektedir.

c) Özel Düzenlemelerle Görev Alanları Belirlenen Denetim Birimleri

Denetim birimlerinin görev alanlarının belirlenmesinde paralel bir yapılanma yoktur. Bazı denetim birimlerinin görev alanlarını genişleten ayrı özel kanunlar vardır. Bu denetim birimleri, günün ihtiyaçlarına göre çıkartılan bazı kanun, tüzük, yönetmelik ve kararlarla özel statüde başkaca görevler ifa ederler.

d) Aynı Alanda Denetim Yapan Aynı Bakanlığa Ait Denetim Birimleri

Kamu denetim sistemimizde aynı alanda denetim yapan aynı bakanlığın farklı denetim birimlerine mensup çok sayıda denetim birimi mevcuttur. Örneğin; Maliye Bakanlığında; vergi incelemesinde, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin vergi incelemesi; harcama evrakı üzerinde yapılan denetimlerde, Maliye Müfettişleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Muhasebe Denetmenlerinin mali denetim yapma yetkileri bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığında; Maliye Bakanına bağlı olarak (2), Ana Hizmet Birimlerinin üst amirleri vasıtasıyla Maliye Bakanına bağlı olarak (5) ve Maliye Bakanlığının taşra teşkilatının üst amirlerine bağlı olarak (3) ayrı olmak üzere toplam (10) farklı denetim elemanı görev yapmaktadır.

Yürürlükte bulunan yasalara göre bünyesinde birden fazla denetim birimini bulunduran tek Bakanlık Maliye Bakanlığı değildir. Maliye Bakanlığı dışında bir çok bakanlıkta birden fazla teftiş ve denetim birimi bulunmakta, aynı alanda bu birimler vasıtasıyla mükerrer denetimler yapılabilmektedir.

e) Aynı Alanda Denetim Yapan Farklı Bakanlıklara Ait Denetim Birimleri

Kamu denetim sistemimizde aynı alanda farklı bakanlıklara ait denetim elemanlarının denetim, inceleme ve soruşturma faaliyeti yürütmeleri mümkündür. Örneğin; herhangi bir bakanlığa ait harcama evrakı üzerinde, Maliye Müfettişi ve Muhasebat Kontrolörü unvanlı Maliye Bakanlığına ait denetim elemanlarının yanısıra ilgili Bakanlığın Bakanlık Müfettişinin inceleme yapma yetkisi bulunmaktadır.

f) Görev, Yetki ve Atanma Usulleri İtibariyle Denetim Birimleri

Denetim elemanlarının görev, yetki ve atanma usulleri itibariyle bir standardı yoktur. Örneğin, bakanlık müfettişleri sadece kendi teşkilatları ile sınırlı bir alanda denetim yapma görev ve yetkisine sahip iken Maliye Müfettişlerinin tüm Devlet teşkilatı üzerinde denetim yapma görev ve yetkisi vardır. Bakanlık müfettişlerine yürüttükleri soruşturma sonucunda önemli yolsuzluğu tespit edilen memurlar hakkında resen görevden uzaklaştırma yetkisi tanınmaktadır. Yine bakanlık müfettişlerinin atanma usulleri üçlü kararname ile olmakta iken, diğer denetim birimlerinde görev yapan denetim elemanlarının atanması farklı usullere tabidir.

g) Unvanlarına Göre Denetim Birimleri

Mevcut kamu denetim yapısı içerisinde farklı denetim birimlerinde farklı unvanlarla denetim elemanları görev yapmaktadır. Kamu yönetiminde; denetim elemanları, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Denetim Birimi Başkanlığı, Kontrolörler Kurulu Başkanlığı gibi

farklı adlarla oluşturulmuş birimlerde, müfettiş, hesap uzmanı, kontrolör, murakıp, denetçi, denetmen gibi çok farklı unvanlarla görev yapmaktadırlar.

h) Özlük Hakları İtibariyle Denetim Birimleri

Denetim elemanlarının özlük haklarının belirlenmesinde de herhangi bir standart bulunmamaktadır. Aynı unvanla görev yapan denetim elemanları arasında dahi çok farklı düzeylerde özlük hakları ödenmektedir. Örneğin, Başbakanlık Müfettişi, Maliye Müfettişi, Mülkiye Müfettişi ve Bakanlık Müfettişlerinin görev unvanları aynı olmakla birlikte, her birine farklı özlük hakları ödenmektedir. Bunlara bağlı veya ilgili kuruluş müfettişleri ve taşra teşkilatı müfettişleri de dahil edildiğinde müfettiş unvanlı olmakla birlikte çok farklı özlük hakkı ödenen denetim elemanlarıyla karşılaşmak mümkündür.

i) Yeterlik Sınavı İtibariyle Denetim Birimleri

Denetim birimleri arasında belki de hemen hemen hepsi için geçerli olabilecek tek kriter mesleğe özel olarak yapılan yarışma sınavı ile katılmaları ve yeterlik sınavlarına tabi olmalarıdır. Denetim elemanlarından birkaç istisna dışındaki tamamı bu aşamalardan geçerek denetim elemanlığına hak kazanırlar. Denetim elemanlığı mesleğine mesleki giriş sınavı dışındaki usulle katılan denetim elemanlarına örnek olarak İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri ile Milli Eğitim Bakanlığı Bakanlık Müfettişleri ve İlköğretim Müfettişleri gösterilebilir. Bu Müfettişler için öngörülen bir yeterlik sınavı da yoktur.

2. Denetim Birimlerinin Diğer Ortak Özellikleri¹

- a) Denetim elemanları amirden onay alarak veya görevlendirme ile iş yaparlar.
- b) Denetim, idarelerin tüm karar ve işlemleri üzerinde değil, tekil işlemler bazında yürütülmekte, faaliyetler bir bütün olarak değerlendirilmemektedir.
- c) Denetim, sistematik ve sürekli değil, kısmi ve belirsiz zamanlıdır.
- d) Denetim çıktılar yerine girdiler üzerine odaklanmaktadır. Yönetimin amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığını değil, hangi işlemleri ne ölçüde doğru yaptığını ele alır.
- e) Denetim güvencesi vermez. Üçüncü kişilere ve kamuoyuna denetimi altındaki idarenin faaliyetlerinin ve mali raporlarının doğruluğunu garanti etmemekte ve bu yönde sorumluluk üstlenmemektedir.
- f) Denetimler risk değerlendirmeleri esas alınarak belirlenmiş konular üzerinde değil, tesadüfi veya verilen görev üzerinde yoğunlaşmaktadır.
- g) Denetim esas itibariyle hata bulmak üzerine yoğunlaştığından cezalandırıcı özellik taşır. Bazen hatalı veya sübjektif yaklaşımlar sonucu telafisi güç sonuçlar meydana gelebilir. Bu nedenlerle denetim, kaçınılan ve istenmeyen bir durum olarak görülür.
- h) Denetim raporlarının düzenlenmesi ve işleme tabi tutulması zaman alıcı ve çok aşamalı prosedüre tabidir. Teftiş, denetim ve soruşturma raporları denetim elemanının birden çok iş üstlenmesi, yazımda ve belgelendirmedeki zorluklar nedeniyle çok uzun bir zamanda hazırlanabilmektedir. Raporların işleme konulmasının hukuki düzenlemelerle açık ve kesin biçimde belirlenmemiş olması ve idarenin yaklaşımından kaynaklanan diğer nedenlerle çoğu zaman raporlar doğrultusunda işlem tesisi mümkün değildir.

¹Bu bölümün hazırlanmasında Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Derneklerinin Ekim 2003 tarihli “Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması” konulu ortak çalışmadan geniş ölçüde yararlanılmıştır.

i) Denetim sonuçları kamuoyuna açık değildir.

j) Mali denetim, bağımsız ve uzmanlığa dayalı olarak yürütülmemektedir. Maliye Bakanlığının mali denetimdeki rolü açık olarak tanımlanmamıştır. Kimlerin mali denetim yapacağı kanunlarda açık değildir.

k) Denetim birimlerinin kendi aralarında ve dış denetim organı arasında herhangi bir koordinasyon yoktur. Hatta aynı Bakanlık içerisindeki denetim birimleri arasında dahi koordinasyon, işbirliği ve iletişim bulunmamaktadır.

l) Denetim birimleri arasında yetki ve görev çakışması nedeniyle mükerrer denetim yapılmaktadır.

m) Müfettiş, Kontrolör ve diğer denetim elemanlarının statüleri, görev tanımları ve bağımsızlıkları açık olarak belirlenmemiştir.

n) Denetim elemanlarının idari göreve geçişi belli esaslara bağlanmamış olduğundan teftiş kurulları ve denetim birimleri idareye geçiş aracı olarak görülür. Diğer taraftan, pasif görev olarak cezalandırıcı mahiyette idareden bu kurullara atama yapılabilmektedir. Bu nedenlerle denetim elemanlığı görevi zarar görmektedir.

o) Teftiş ve denetim standartlara ve önceden hazırlanan rehberlere göre yürütülmez. Her teftiş ve denetim birimi kendi mesleki eğitim ve teamüllerine göre hareket eder.

p) Denetim elemanları, yetki, statü, unvan ve özlük hakları yönünden birbirinden çok farklıdır. Bu nedenle çakışma ve çatışmalar mesleğe ve ülkeye zarar verecek boyutlarda olumsuz bir rekabete yol açmakta, kurum taassubu ön planda tutulmaktadır.

III. KURUMSAL YÖNETİM

1. Genel Olarak

Kurumsal yönetim; kurumun değerini arttırmayı hedef alan, hesap verebilirlik mekanizmasının kurulduğu, etkin bir yönetim ve kontrol yapısını içeren, doğru görev ve yetkilerin doğru kişi ve birimlerde toplandığı yönetim yapısını ifade eder. Kurumsal yönetimin genel kabul gören unsurları; yönetimde ehliyet, açıklık, adillik, bütünlük ve hesap verilebilirliğin yanında kurumda yeterli bir iç kontrol sisteminin, etkili bir risk yönetimin ve sürekli iç denetimin varlığıdır.

Kurumsal yönetim uygulamalarının kalitesi ülkeye önemli yararlar sağlar. Ülkedeki kurumsal yönetimin kalitesi; demokratikleşme, yerinden yönetim, ekonominin kayıt altına alınması, halkın katılım ve katkısının sağlanması, saydam yönetim, tutarlılık, vatandaşın bilgi edinme hakkının tanınması, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı, hukuk devleti, güven, hesap verme sorumluluğu ve etik değerlere uyma gibi müspet yönetim kavramlarını destekler. Vatandaş-devlet ilişkilerinde her iki taraf lehine olumlu sonuçlar doğurur. Kurumsal yönetim ilkelerinin etkin olarak uygulandığı devlette hiç kimse vatandaş olmanın zorunluluklarını yerine getirmede bir zafiyet içerisinde olmaz. Devlet-vatandaş ilişkisinde güven ortamı sağlanır.

Kamu yönetim sistemimizde söz konusu kurumsal yönetim ilkelerinden bahsetmek mümkün değildir. Kamu yöneticileri yönetimde ehliyet bakımından bir değerlendirmeye tabi tutulduğunda, özellikle üst yönetim kademelerine yapılan atamalarda objektif kriterlerin kullanılmadığı, görevin nasıl yürütüleceğinin sonradan öğrenildiği, görev öğrenildiğinde görevden ayrılma zamanının geldiği, hem kaynak hem de zaman bakımından büyük israfların yaşandığı, esas alınan bu uygulama neticesinde kamu yöneticilerine güvenin sarsıldığı görülmektedir. Yönetimde açıklık, adillik, bütünlük ve hesap verilebilirlik kavramları ise, kamu yönetimimize uzak kavramlardır. Hatta kamu yönetiminde hesap verilebilirlik mekanizması “sorumluluk” üzerine yapılandırılmıştır. Yeterli bir iç

kontrol sistemi, etkili bir risk yönetimi ve sürekli iç denetim kavramları ise kamu yönetiminde son zamanlarda tartışılan kavramlardır.

2. İç Denetim

İç denetimin popüleritesi özellikle 1990'lı yılların ortasından itibaren Amerika Birleşik Devletlerinde görülen yoğun şirket iflaslarıyla artmıştır. Multidisipliner² bir faaliyet olarak iç denetimi özel sektörde ortaya çıkartan nedenler somut ve anlaşılır nedenlerdir. Bunları kısaca belirtmek gerekirse; organizasyonların büyümesi, yoğun rekabet baskısı sonucu kaynakların daha etkin kullanılma zorunluluğu ve faaliyetlerin karmaşıklaşması nedeniyle risklerin doğru bir şekilde tanımlanma ihtiyacıdır.

Uluslar arası İç Denetim Enstitüsü iç denetimi, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamaktadır³. İç denetçiler, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik, sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Yapılan bu tanım çerçevesinde iç denetimin unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

- a) İç denetim faaliyeti, idarenin diğer faaliyetlerinden bağımsız olarak yürütülür.
- b) İç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız olmak zorundadırlar.
- c) İç denetim faaliyeti bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.
- d) İç denetim faaliyeti ile kurumun hedeflerini gerçekleştirmek ve değer kazandırmak amaçlanmaktadır.
- e) İç denetim; risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetim süreçlerinin denetimini öngörür.
- f) Sistemli ve disiplinli bir çalışma kültürünü gerektirir.

IV. 5018 SAYILI KANUNA GÖRE İÇ DENETİM

1. İç Kontrolün Tanımı

5018 sayılı Kanunda 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.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, **iç denetime** ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verirler.

2. İç Denetimin Tanımı

² Bu alan, işletme, maliye, ekonomi, kamu yönetimi, matematik, istatistik, ekonometri, mantık, sosyoloji, bilgisayar teknolojisi, iletişim ve kimi başka alanlardan çıkarılmış veya onlarla ilişkilidir.

³ Uluslar arası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, TİDE, IIA

Kanunda iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. 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. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

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

3. İç Denetçilerin Görevleri

İç denetçiler aşağıda belirtilen görevleri yerine getirirler.

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak
- d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçiler bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirirler.

İç denetçiler, görevlerinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunarlar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

4. İç Denetçilerin Nitelikleri ve Atanması

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

- a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.
- c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.
- d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

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

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

5. Üst Yöneticiler

Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

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 mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana, mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

6. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Maliye Bakanlığınca bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 7 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma

usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

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

7. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermeye üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde **anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.**
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- i) İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

V. KAMUDA ETKİN BİR İÇ DENETİM İÇİN TEMEL ŞARTLAR

Kurumsal yönetimin önemli bir unsuru olarak kabul edilen iç denetim, özel kesimde olumlu sonuçlar vermektedir. İç denetimin kamu kesimi uygulama sonuçları hakkında henüz somut bir bilgi mevcut bulunmamasıyla birlikte, uygun alt yapısı oluşturulduğunda bu kesimde de olumlu sonuçlar vereceği kaçınılmazdır. 5018 sayılı Kanunla kurulması öngörülen iç denetim faaliyetinin yasal alt yapısı aşağıda değerlendirilmiştir.

1. İç Kontrolün Bir Unsuru Olarak İç Denetim

Etkin bir kurumsal yönetim, kurumun iç kontrol sistemi ve risk yönetimi ile bunların etkinlik ve yeterliliğini değerlendiren iç denetim birimlerini birbirlerinden ayrı faaliyetler olarak öngörür. 5018 sayılı Kanunda iç denetim her ne kadar bağımsız bir faaliyet olarak ifade edilse de, iç kontrolün tanımında iç denetim ifadesine yer verilmesi iç denetimin uluslar arası uygulamalarına aykırıdır.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü iç kontrolü, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve risk yönetiminin geliştirilmesi amacıyla tüm yöneticiler tarafından alınan her türlü önlem, karar ve uygulamalar olarak tanımlamaktadır. Söz konusu Standartlara göre yönetim kurulu, kurum içinde etkin kurumsal yönetim süreçlerinin oluşturulmasından ve idame ettirilmesinden ve risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliği konusunda yeterli güvence almaktan sorumludur. Üst kademe yöneticiler, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin oluşturulması, yönetilmesi ve sistemin gözlemlenmesinden sorumludurlar. İç denetçiler ise, kurum içi kontrol süreçlerinin etkinliğinin ve yeterliliğinin sistematik bir şekilde denetlenmesinden sorumludurlar. İç deneticilerin, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin oluşturulması, yönetilmesi ve sistemin gözlemlenmesine yönelik icrai herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır.

Etkin bir iç denetim faaliyeti için, iç kontrolün tanımının uluslararası standartlara uygun yapılması gerekir.

2. İç Denetim Faaliyetinin Yapısı

Uluslar arası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetinin bağımsızlığına ve iç deneticilerin tarafsızlığına çok büyük önem vermiş ve iç denetim faaliyetini adeta bu standart üzerinde yapılandırmıştır. Bu amaçla Standartlar, iç denetim biriminin kurum içerisinde iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan uygun bir yönetim kademesine bağlı olmasının gerekliliğini vurgulamaktadır⁴.

Standartlar; iç denetim kapsamının belirlenmesinin, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinin ve faaliyet sonuçlarının raporlanmasının her türlü müdahalelerden uzak ve serbest bir konumda yürütülmesini, iç denetimin bağımsızlığını ve iç denetçinin tarafsızlığını temin bakımından bir güvence olarak saymaktadır. Bir uygulama önerisi olarak ise, gerekli kurum içi bağımsızlığın sağlanabilmesi için, iç denetim birimi başkanının denetim komitesine bağlı olmasını özellikle savunmaktadır. Bu çerçevede; iç deneticilerin bağımsızlığının sağlanması, faaliyet yönetmeliğinin onaylanması, risk analizlerinin yapılması, denetim plan ve programının onaylanması, iç denetim birimi başkanının tayini ve azliyle ilgili kararların onaylanması ve iç denetim raporlarının gereklerinin yerine getirilmesi gibi önemli sorumluluklar denetim komitesine verilmiştir.

Bilindiği üzere kamu kesimi yapısı itibariyle özel kesimden önemli farklılıklar gösterir. Bu farklılıklardan biri de özel kesimdeki denetim komitelerinin varlığıdır. Denetim komitesi iki üyeden oluşması halinde icrai fonksiyon üstlenmeyen yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmektedir. İki'den fazla üyenin bulunması halinde üyelerinin çoğunluğunun icrai fonksiyon üstlenmeyen yönetim kurulu üyeleri olması gerekir. Denetim komitesinin görevi, kurumsal yönetim ilkelerine göre şirketin performansı ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda iç deneticiler, denetim komitesi adına iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmekle görevlendirilmişlerdir.⁵

5018 sayılı Kanun, Standartların denetim komitesine verdiği bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin sorumlulukları üst yöneticiye vermiştir. Kamu yönetimimizde üst yönetici icrai faaliyetlerin en üst düzeyde sorumlusudur. Özel kesimin icrai faaliyetlerden mümkün olduğu kadar uzak tutmaya çalıştığı iç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunla bilhassa icrai faaliyetlerle ilişkilendirilmiştir. Yani özel kesimin aksine kamu kesiminde iç deneticiler, icrai fonksiyonu en üst düzeyde üstlenen yönetim kademesine bağlı olarak görev yapmak durumundadırlar. Bu kapsamda yürütülen iç denetimlerde, faaliyetin üst yöneticiden bağımsız olduğundan, iç deneticilerin tarafsız görev yaptıklarından ve

⁴ Uluslar arası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, TİDE, IIA

⁵ Ali Rıza EŞKAZAN, Denetim Komiteleri ve İç Denetim, İç Denetim Dergisi, Bahar 2003 Sayı 7, s; 30.

yapılan faaliyetin nesnel güvence verdiğiinden bahsetmek zordur. Hele kamu yönetimimizin önceki bölümlerde vurgulanan kurumsal yapısı göz önünde bulundurulduğunda, üst yöneticiye bağlı yürütülen iç denetim faaliyetinin uluslar arası düzeyde sorumluluklarını yerine getirmede başarılı olabileceğini kabul etmek oldukça iddialı bir yaklaşımdır olacaktır. Bu nedenlerle, iç denetim biriminin iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan uygun bir yönetim kademesine bağlanması gerekir.

3. İç Denetim Birimi ve Başkanının Konumu

Burada dikkati çeken bir başka husus iç denetim birimi ve iç denetim birimi başkanının konumudur. Kanunda, iç denetim bağımsız bir faaliyet olarak belirtilmesine karşın, bu birimin başkanının konumuna yönelik herhangi bir ifadeye yer verilmemiştir. Uluslar arası standartlar iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde iç denetim birimi başkanına çok önemli sorumluluklar yüklemektedir. Etkin bir iç denetim faaliyeti, müstakil bütçesi olan bir iç denetim birimini, kadrolu ve güçlü bir iç denetim birimi başkanını gerekli kılar. İç denetim faaliyetinin kurumsallaşması güçlü bir iç denetim birimi başkanı ile mümkündür. Yoksa bu faaliyetin yapılan bir görevlendirme ile sıradan bir görev olarak yürütülmesi, iç denetim faaliyetinden beklenen katkıyı temin etmeyecektir. Bu amaçla en azından bakanlıklarda kurulacak iç denetim birimlerinde iç denetim birimi başkanlarının kadrolu olarak görev yapması sağlanmalı ve iç denetim birimi başkanının konumuna uygun bir atama usulü belirlenmelidir.

4. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Yapısı

İç deneticilerin atanması, görevden alınması, terfi ve tezkiyelerinin doldurulması, idarenin risklerinin değerlendirilmesi, denetim plan ve programlarının hazırlanması ve onaylanması, denetim veya danışmanlık görevlerinin belirlenmesi gibi kritik konularda önemli yetkilere sahip bir üst yönetici karşısında iç deneticilere güvence verecek herhangi bir mekanizma öngörülmemiştir.

Üst yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirmemeleri durumunda, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin üst yöneticileri ilgili bakana, mahalli idarelerin üst yöneticileri ise ilgili meclislerine karşı sorumlu olacaklardır. Bu kapsamda İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilen görev ise iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması durumunda anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmaktan öteye gitmemektedir.

Üst yönetici ile iç denetçi arasında ortaya çıkabilecek muhtemel bir görüş ayrılığında İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilen “anlaşmazlığın çözümünde yardımcı olunması” görevi gerçekten de iç deneticilere yeterli bir güvence vermekte midir? İç deneticilere güvence vermek bakımından bu maddenin işletilmesi mümkün müdür? Yoksa iç denetici, üst yönetici karşısında korunmasız bir konumda mıdır? Eğer iç deneticilere güvence veren bir tedbir yok ise, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığından ve iç deneticinin tarafsızlığından nasıl söz edilecektir? Ayrıca Kanun bir bütün olarak yürürlüğe girdiğinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu mevcut haliye bırakalım üst yönetici ve iç denetici arasındaki anlaşmazlıkların çözümündeki rolünü, merkezi yönetim daireleri kapsamındaki 135, sosyal güvenlik kurumları kapsamındaki 4, belediyeler kapsamındaki 3225 ve il özel idareleri kapsamındaki 81 olmak üzere toplam 3368 kamu idaresinden gelecek iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılması gereken işlemler hakkında nasıl bir görev ifa edecektir? Kaldı ki Kurul üyelerinin asli görevlerinin devam ettiği göz önünde tutulduğunda durum daha da karmaşık bir hale dönüşmektedir.

VI. SONUÇ

Etkin bir kurumsal yönetim, etkin bir iç denetimi gerektirir. Etkin bir iç denetim ise, iç denetimin bağımsız bir faaliyet olarak yapılandırılması ve iç deneticilerin tarafsız görev yapmalarıyla mümkündür. Etkin bir iç denetim faaliyeti için 5018 sayılı Kanunda öngörülen tedbirler yeterli değildir. Söz konusu Kanunda öngörülen iç denetim faaliyeti, bağımsız nesnel bir güvence sağlama faaliyetinden ziyade bir danışmanlık faaliyetidir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetim

faaliyetinin bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını sağlama konusunda uygulanabilir bir rolü yoktur. İç Denetim Koordinasyon Kurulu; standartlar belirleyen, rehberler hazırlayan, dokümantasyon sağlayan, eğitimler planlayan, arşivleme yapan ve istatistikler tutan bir konumdadır. Kanunda, idarelerce yürütülen iç denetim faaliyetlerinin standartlar ve rehberlere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi konusunda öngörülen uygulanabilir bir tedbir mevcut değildir. Kanunda, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve iç deneticilerin tarafsızlığını güvence altına alan hükümlere yer verilmemesi halinde kamu denetim sistemimiz etkin bir fonksiyon ifa etmeyen yeni bir denetim birimini daha bünyesinde barındırmış olacaktır.

KAYNAKLAR :

- 1) 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkındaki Kanun.
- 2) Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması konulu Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Derneklerinin Ortak Raporu, Ankara, Ekim 2003.
- 3) Uluslar arası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, TİDE, IIA
- 4) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.
- 5) 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapan Kanun.
- 6) Ali Rıza EŞKAZAN, Denetim Komiteleri ve İç Denetim, İç Denetim Dergisi, Bahar 2003.

NOT: Bu çalışma, Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri Derneği tarafından Mayıs 2006 tarihinde yayımlanan “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında GÜNCEL MALİ SORUNLAR” isimli Kitapta yayımlanmıştır.