

İngiltere Kamu İç Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İç Denetim Ajansının Kurulması¹

Halis KIRAL (<https://orcid.org/0000-0001-7022-872X>), Department of Economics, Social Sciences University of Ankara, Turkey; e-mail: halis.kiral@asbu.edu.tr

İlhan HATİPOĞLU (<https://orcid.org/0000-0001-5367-3194>), Internal Audit Coordination Board, Ministry of Finance, Turkey; e-mail: ilhan.hatipoglu@maliye.gov.tr

Centralization of the Public Internal Audit System in England and Establishment of the Government Internal Audit Agency²

Abstract

In recent years, there has been a major change in the field of public internal audit in England. The structure of the public internal audit has been transformed from a decentralized internal audit system into a centralized one. The lack of a standard methodology and the implementation differences between internal audit units are regarded as the main reasons for this transformation. In this direction, the Government Internal Audit Agency has been established aiming to improve the quality of services offered and the harmonization between internal audit units. In this study, we will examine the change in the field of public internal audit in England, the main reasons for this change and the Government Internal Audit Agency established because of this change, which represents a centralized structure of a public internal audit.

Keywords : Public Internal Audit, Internal Audit System in England, Government Internal Audit Agency, Centralized Public Internal Audit System.

JEL Classification Codes : H83, H11, H59.

Öz

Son yıllarda İngiltere’de kamu iç denetim alanında büyük bir değişim yaşanmakta ve kamu iç denetim yapılanması, merkezi olmayan iç denetim sisteminden merkezi iç denetim sistemine doğru dönüştürülmektedir. Söz konusu dönüşümün temel sebepleri arasında ise, iç denetim birimleri arasında standart bir metodolojinin olmayışı ve birimler arası uygulamalarda görülen farklılıklar sayılmaktadır. Bu doğrultuda, Devlet İç Denetim Ajansı kurularak, iç denetim birimleri arasında uyumun ve sunulan hizmet kalitesinin artırılması amaçlanmıştır. Bu çalışmada, İngiltere’de kamu iç denetim alanında görülen değişim, bu değişimin temel sebepleri ile bu değişimin sonucu olarak kurulan ve kamu iç denetim alanında merkezi bir yapıyı temsil eden Devlet İç Denetim Ajansı incelenecektir.

Anahtar Sözcükler : Kamu İç Denetimi, İngiltere İç Denetim Sistemi, Devlet İç Denetim Ajansı, Merkezi Kamu İç Denetim Sistemi.

¹ Değerlendirmeleriyle çalışmaya katkıda bulunan Ahmet Koray Kazancı, Jo Rowley, Fergün Siper, Gamze Yudum Süler, Seda Aroymak, Wayne Bartlett ile Zeynep Lalik’e teşekkür ederiz.

² We thank Ahmet Koray Kazancı, Jo Rowley, Fergün Siper, Gamze Yudum Süler, Seda Aroymak, Wayne Bartlett and Zeynep Lalik for their contributions.

1. Giriş

Küresel finansal kriz sonrası İngiltere, mali yönetim alanında köklü reform ihtiyacı hissetmiş ve bu reformun kapsamını belirlemek amacıyla çok sayıda gözden geçirme çalışmaları yapmıştır. Bu çalışmalar sonucunda Maliye Bakanlığı mali yönetim alanında; kamu maliyesinde liderlik, bilgi yönetimi, harcama kontrolleri ve iç denetim olmak üzere dört temel reform alanı belirlemiş ve bu alanlarda önemli değişiklikleri hayata geçirmeye başlamıştır (HM, 2013: 8). Ancak, yapılan iki önemli değişiklik İngiltere’de mali yönetim alanında yeniden merkezileşme eğiliminin varlığı konusunu gündeme getirmiştir (IMF, 2015: 15). Bu değişikliklerden ilki, Maliye Bakanlığında ikinci bir daimî müsteşarlık kadrosu (second permanent secretary) ihdas edilmesi ve bu müsteşara bakanlıkların mali yönetiminin gözetim sorumluluğu verilmesidir. Diğer önemli değişiklik ise, bakanlıklar adına iç denetim faaliyeti yürüten iç denetim birimlerinin merkezi olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla Devlet İç Denetim Ajansının (GIAA-Government Internal Audit Agency) kurulmasıdır. Bu çalışmada İngiltere’de, son yıllarda kamu iç denetim alanında görülen değişim, bu değişimin temel sebepleri ile merkezi olmayan iç denetim sisteminden merkezi iç sistemine geçiş süreci ve bu sürecin en önemli sonuçlarından biri olan Devlet İç Denetim Ajansı incelenecektir.

Bu doğrultuda, ilk bölümde İngiltere’de kamu iç denetim alanında reform önerilerini içeren çalışmalar incelenecektir. İkinci bölümde ise, bu çalışmaların sonucunda kurulmasına karar verilen ve kamu iç denetim alanında merkezi bir yapıyı temsil eden Devlet İç Denetim Ajansının kuruluş ve yapısı ile Ajansın iç denetim stratejisi üzerinde durulacaktır. Sonuç ve değerlendirme bölümünde ise, merkezi yapıya geçiş ve Ajansın kuruluşunun İngiltere kamu iç denetim sistemine etkileri değerlendirilecektir. Bu kapsamda, İngiltere’de benimsenen ve genel hatları zaman içerisinde olgunlaşacak olan bu yapının takibinde ve süreç içerisinde Ülkemiz açısından çıkarılabilecek iyi uygulama örneklerinin izlenmesinde fayda görülmektedir.

2. Merkezi Olmayan Yapıdan Merkezi Yapıya Dönüşüm Çalışmaları

İngiltere Maliye Bakanlığı tüm merkezi hükümet organlarının bir iç denetim fonksiyonuna sahip olmasını zorunlu tutmaktadır. Bugün itibariyle İngiltere’de 400’den fazla kamu kurumunda yaklaşık 1.000 iç denetçi görev yapmaktadır (NAO, 2012: 5). Maliye Bakanlığı kamu iç denetimine ilişkin üst düzey politika ve standartları belirlemektedir. Bakanlık, merkezi yönetim için Kamu İç Denetim Standartlarını yayımlayarak; kamu iç denetiminin temel ilkelerini belirlemekte, iç denetim hizmetlerine ilişkin bir çerçeve ve iç denetim performansının değerlendirilmesi için bir temel oluşturmaktadır. Bu standart ve çerçeveyi oluştururken aralarında Kamu Maliyesi ve Muhasebe Enstitüsü (CIPFA), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Londra Şubesi ile İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsünün bulunduğu mesleki kuruluşlar ile birlikte çalışmaktadır (NAO, 2012: 10). Bununla birlikte, söz konusu ortak çalışmalara kurumsal bir yapı kazandırmak ve kamu iç

denetim standartlarını belirlemek için Aralık 2012’de daha geniş katılımı İç Denetim Standartları Danışma Kurulu kurulmuştur³.

İç denetim faaliyetini modern kamu mali yönetimi anlayışının temel bir parçası haline getiren Anglo-Sakson modelin, iç denetime atfettiği önem tartışılmazdır. Bununla birlikte, İngiltere hükümeti, iç denetim faaliyetlerinin kamu kurumlarına olan katma değerini ve kamu iç denetim fonksiyonunun etkinliğini artırmak amacıyla son yıllarda çeşitli çalışmalar yürütmektedir. Bu kapsamda, İngiltere Maliye Bakanlığı 2009 yılında kamu iç denetimin etkinliğini artırmak için “İç Denetim Dönüşüm Programı” başlıklı bir çalışma başlatmıştır. Çalışma sonucunda temel olarak (NAO, 2012: 11):

- İç denetimin gerek bakanlıklarda gerekse bağlı kuruluşlarda planlama, icra ve raporlama bakımından farklılık sergilediği,
- İç denetim başkanları ve temel paydaşlar arasında, hem iç denetimin rolü hem de iç denetim hizmetinin kalitesine ilişkin beklenti ve anlayışlarda farklılıklar bulunduğu,
- İç denetimin insan kaynağını geliştirmek için düzenlenmiş tutarlı bir programın bulunmadığı ve iç denetimin, yüksek kalitede insanları çekmekte her zaman başarılı olamadığı

yönünde bulgulara ulaşılmıştır. Bu bulgulardan hareketle, Mart 2012’de “İç Denetim Dönüşüm Programı”nın önerileri kamuoyu ile paylaşılmıştır. Bu doğrultuda, Maliye Bakanlığı merkezi hükümet genelinde iç denetimin uygulanmasında değişikliğe gidilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Bakanlık, tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerisi olarak, iç denetim insan kaynağının daha esnek ve etkili kullanılması ve bu amaçla “grup iç denetim hizmetleri”ne geçilmesini önermiştir. Böylece, iç denetim faaliyetleri farklı kurumlarda görev yapan ve farklı uzmanlıklara sahip olan iç denetçilerden oluşan gruplar aracılığıyla yürütülebilecektir (HM Treasury, 2013: 22).

Öte yandan, İngiltere Sayıştay tarafından Haziran 2012 tarihli ve “Merkezi Hükümette İç Denetimin Etkinliği” başlıklı bir rapor hazırlanmıştır (NAO, 2012). Raporla öncelikle merkezi hükümet kurumlarında görev yapan iç denetim birimlerinin denetim plan ve programları değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmeler sonucunda, iç denetim planlarında yer alan denetim gün sayısının ortalama yüzde 21’inin kurumsal risklere, yüzde 23’ünün temel süreçler üzerine güvence faaliyetlerine, yüzde 9’unun danışmanlık faaliyetlerine ve yüzde 7 ila 30’u arası değişen oranlarda ise yönetim faaliyetlerine ayrıldığı tespit edilmiştir. Bunların dışında, iş sürekliliği, değişim yönetimi, tedarik veya proje yönetimi konularının

³ *Kurul, Maliye Bakanlığı, İskoç Hükümeti, Kuzey İrlanda Maliye ve Personel Bakanlığı, Galler Hükümeti, Sağlık Bakanlığı, CIPFA, İç Denetçiler Denetçi Enstitüsü (IIA), Uygulayıcılar (kamu ve özel sektör), dış denetim ile gözlemcilerden (İrlanda Cumhuriyeti Kamu Harcamaları ve Reform Bakanlığı, Avrupa Birliği İç Denetim Birimi) oluşmaktadır. Kurulun sekreteryaya hizmetleri Maliye Bakanlığı ve CIPFA tarafından yerine getirilmektedir.*

da denetim planlarında yer aldığı tespit edilmiştir. Raporlarda ayrıca merkezi hükümet kurumlarında gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri itibariyle Kamu İç Denetim Standartlarının tam olarak uygulanmasında eksikliklerin söz konusu olduğu, iç denetim birimleri arasında hizmet kalitesi açısından farklılıkların bulunduğu ve önem arz eden risklerin yeterince dikkate alınmadığı belirtilmiştir.

Öte yandan söz konusu raporda iç denetim plan ve programlarının yanı sıra iç denetim raporlarına ilişkin tespit ve değerlendirmelere de yer verilmiştir. Bu kapsamda raporda, Sayıştayın 400 civarında kamu kurumunun dış denetimi sırasında iç denetim raporlarından da faydalandığı ancak bu raporların kalitesinin oldukça değişken olduğu belirtilmiştir. Kalitedeki değişkenliğin başlıca nedeni olarak ise, kamu iç denetim standartlarının kanıt toplama, bilgileri analiz etme ve yazılı hale getirme ile sonuçların raporlanması ve iletilmesine ilişkin düzenlemelerinin yeterince açık ve detaylı olmaması gösterilmiştir. Bu sebeple, neredeyse her iç denetim başkanlığının kendine özgü bir raporlama tarzı geliştirdiği belirtilmiştir. Raporlarda çözüm olarak ise, Maliye Bakanlığı İç Denetim Dönüşüm Programında da belirtildiği gibi farklı kurumlarda görev yapan iç denetçilerden oluşturulan gruplar eliyle iç denetim hizmetinin yerine getirmesi önerilmiştir (NAO, 2012: 7).

Son olarak, İngiltere Maliye Bakanlığının Aralık 2013 tarihli "Kamu Mali Yönetiminin Gözden Geçirilmesi" başlıklı raporunda ise, kamu iç denetim faaliyetlerinin iç denetim grupları aracılığıyla yürütülmesi önerisi daha ileri bir noktaya taşınmıştır (HM Treasury, 2013: 22). Bu çerçevede Bakanlık, orta vadede tüm iç denetim hizmetlerinin tek bir merkezde toplanmasını ve iç denetim faaliyetlerinin bu merkezin iç denetçileri aracılığıyla gerçekleştirilmesini tavsiye etmiştir. Böylece, iç denetçi birikim ve yetkinliklerinin kamu idareleri arasında dengeli dağılımı ile iç denetim faaliyetlerinin daha etkin ve verimli biçimde yerine getirilebileceği belirtilmiştir.

3. Merkezi Bir Yapı Olarak GIAA'nın Kuruluşu

Kamu iç denetim reform çalışmalarında belirtilen ve tüm iç denetim hizmetlerinin tek bir merkezde toplanmasını içeren öneriler doğrultusunda 1 Nisan 2015 tarihinde Devlet İç Denetim Ajansı (GIAA / Government Internal Audit Agency) kurulmuştur. GIAA'nın stratejik amacı tüm merkezi hükümet kurumlarının iç denetim birimlerini tek bir çatı altında bir araya getirmektir. 1 Nisan 2017 tarihi itibariyle Çevre, Gıda ve Köyişleri Bakanlığının da GIAA bünyesine katılmasıyla Ajans, toplam 14 bakanlıkta hizmet vermektedir⁴. Söz konusu bakanlıklar ile ilişkili (arm's length bodies) veya bu bakanlıklardan bağımsız faaliyet gösteren birimler de dikkate alındığında, Mayıs 2017 itibariyle Ajansın hizmet verdiği

⁴ İngiltere'de 25 tanesi bakanlık seviyesinde, 21 tanesi bakanlık dışı olmak üzere toplam 46 kurum; ayrıca bu kurumlar ile ilişkili veya bu kurumlardan bağımsız toplam 380 birim bulunmaktadır (<https://www.gov.uk/government/organisations#cabinet-office>), 03.09.2017.

toplam 119 birim bulunmaktadır⁵. Bu kapsamda, Temmuz 2017 itibarıyla GIAA, merkezi hükümette görev yapan iç denetçilerin %75’ini istihdam etmektedir (GIAA, 2017a: 4). Ayrıca GIAA, Mart 2018 tarihine kadar, şu an itibarıyla kendi bünyesi dışında faaliyet göstermekte olan dört bakanlık iç denetim birimini de kendi bünyesine dâhil etmeyi planlamaktadır. Katılımın zorunlu tutulmayıp, iç denetim birimlerinin iradelerine bırakıldığı GIAA’nin başlıca görevleri;

- Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol düzenlemelerini esas almak suretiyle, hizmet verdiği kurumların sistem ve süreçlerine güvence (denetim) hizmeti vermek,
- Program/proje ve bilgi teknolojisi gibi özel becerilere dayalı uzman denetim hizmeti vermek,
- Sahtecilikle mücadele ve soruşturma hizmeti vermek,
- Kurumların talepleri doğrultusunda kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrolleri geliştirmelerine yardımcı olmak amacıyla danışmanlık hizmeti vermek

olarak belirlenmiştir (GIAA, 2017a: 7). Bu görevler, kadrosu Ajansa olan ve mali hakları Ajans tarafından karşılanan, öte yandan fiziki olarak Ajans öncesi kadrosunda oldukları kurumlar bünyesinde görev yapmaya devam eden ve bu kurumların üst yöneticilerine rapor veren iç denetçiler eliyle gerçekleştirilmektedir. Birimler, iç denetim raporlarının bir örneğini kendi kurumlarının üst yöneticisine sunarken bir örneğini de GIAA’ya iletmektedir.⁶ GIAA kendisine gönderilen raporları dikkate almak suretiyle yıllık bir iç denetim raporu yayımlamaktadır⁷ (GIAA, 2016; GIAA, 2017a).

GIAA’in gelir kaynağı kurumlara sunduğu hizmetlerden alınan denetim ve danışmanlık ücretleridir. Bu ücretler, yıllık olarak ve verilecek hizmetin içeriğine göre belirlenmektedir (GIAA, 2017b)⁸.

Kurulmasından bir yıl sonra, 2016 yılında GIAA’in teşkilat yapısı etkinlik açısından gözden geçirilmiş ve 2017 yılı başında teşkilat yapısında revizyona gidilmiştir (bkz. Şekil 1). Buna göre, Ajansın üst yönetimi Ajans Kurulu, Denetim ve Risk Güvence Komitesi ile Üst Düzey Yönetim Ekibinden oluşmaktadır. Ajans Kurulu, genel olarak Ajansın stratejik hedef ve performansını gözetmektedir. Denetim ve Risk Güvence Komitesi, Ajansın risk, kontrol ve yönetim süreçlerinin izlenmesi ve gözden geçirilmesinden sorumludur.

⁵ Bkz.

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/617547/GIAA_Customers_May_2017.pdf>, 18.09.2017.

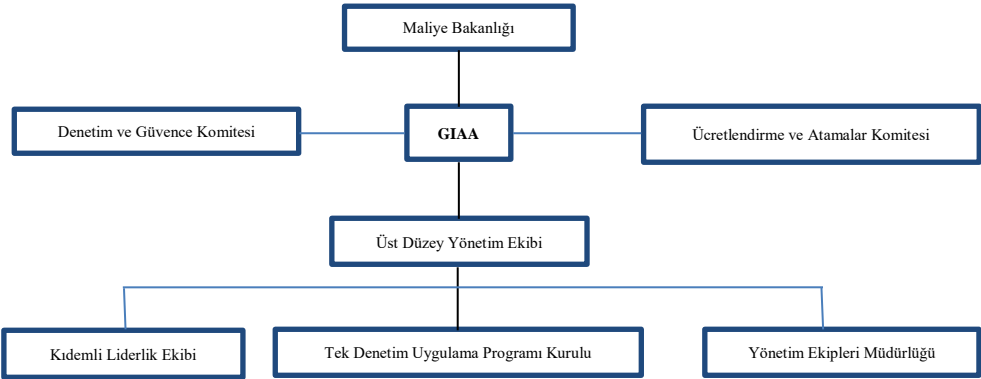
⁶ İç denetim raporlarının bir örneği de Sayıştay’a gönderilmektedir.

⁷ Yıllık rapor, GIAA’in yapısı, çalışanları, performans analizi ve ücretlendirme politikası gibi hususlara yer vermektedir.

⁸ GIAA, söz konusu ücretleri, İngiltere Maliye Bakanlığı tarafından Haziran 2013’de yayımlanan “Kamu Parasını Yönetim” belgesine göre belirlemektedir (GIAA, 2016: 41).

Ücretlendirme ve Atamalar Komitesi, atanan kıdemli görevlilerin intibak sürecinin gözetiminin yanısıra bu kişilere ödenen ücret ve teşviklerin gözden geçirilmesinden sorumludur. Üst Düzey Yönetim Ekibi, Ajansın genel yönetiminden sorumludur. Bu kapsamda, yeni strateji ve politikaları kabul eder ve uygulanmasını takip eder. Ekibin üyeleri arasında Yönetim Kurulu Başkanı, Operasyonel Direktörler, Kurumsal Hizmetler Direktörü ve Mesleki Uygulama Direktörü bulunmaktadır. Yönetim Kurulu Başkanlığında toplanan Kıdemli Liderlik Ekibi, Ajansın kurumsal planında belirtilen önceliklerinin takibinden sorumludur. Tek Denetim Uygulama Programı Kurulu, iç denetim birimlerinin Ajans bünyesine geçiş işlemlerinden sorumludur. Yönetim Ekipleri Müdürlüğü ise, Operasyonel Direktörler, Kurumsal Hizmetler Direktörü ve Mesleki Uygulama Direktöründen oluşmakta olup, iç denetim grup başkanları ve ekip liderleri ile birlikte çalışmaktadır (GIAA, 2017a: 34-38).

Şekil: 1
GIAA Teşkilat Şeması



Kaynak: GIAA, 2017a: 34.

GIAA, merkezi hükümet kurumları genelinde kamu iç denetim faaliyetlerinin koordinasyonunun geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması için beş temel eksen belirlemiştir. Bunlar (GIAA, 2017b);

- İşe alım ve çalışma stratejisi,
- Yeni denetim metodolojisi ve yönetim sistemi,
- Uzmanlık,
- İletişim ve katılım,
- Liderlik

olarak sayılmıştır. 'İşe alım ve çalışma stratejisi' kapsamında, farklı iç denetim birimlerinde görev yapan iç denetçilerin görev tanımları, aylıkları, çalışma koşulları ve benzeri unsurların uyumlaştırılması hedeflenmiştir. Bu strateji kapsamında, iç denetçilerin geçici görevli olarak farklı kurumlarda çalıştırılması suretiyle mesleki birikim ve tecrübelerinin artırılması ve birimler arası iç denetim uygulama birliğinin sağlanması amaçlanmıştır.

'Yeni denetim metodolojisi ve yönetim sistemi' bileşeniyle, iç denetim birimlerinin çalışma yöntemlerinin uyumlaştırılması hedeflenmiştir. Bu kapsamda, iyi uygulama örneklerinin tüm birimlerle paylaşılması, hükümet çapında yürütülen denetim uygulamalarında standardın sağlanmasına yönelik Birimler Arası İç Denetim Rehberinin hazırlanması ve Sayıştay tarafından iç denetim birimlerine kalite güvence hizmeti verilmesi planlanmıştır.

'Uzmanlık' bileşeniyle iç denetçilerin özel uzmanlık gerektiren bazı alanlarda uzmanlaşmaları hedeflenmiştir. Söz konusu alanlar, bilgi teknolojileri (BT) denetimi ile sahtecilikle mücadele ve soruşturma olarak belirlenmiştir. Bu alanlardan özellikle BT denetimi alanında farklı kurumlarda görev yapacak özel bir denetim ekibinin kurulması ve gerektiğinde bu ekibe dış hizmet desteğinin sağlanması planlanmıştır.

GIAA, 'iletişim ve katılım' bileşeni ile farklı birimlerde görev yapan iç denetçiler arasındaki iletişimin önemini vurgulamıştır. Ayrıca, 'liderlik' bileşeni kapsamında, farklı kurumsal kültüre sahip birimlerde, farklı çalışma kültürü ile görev yapan iç denetçilerin bir arada verimli bir şekilde çalışmalarının sağlanması için gerekli görülen politikaların hayata geçirilmesi amaçlanmıştır.

Öte yandan, GIAA kamu iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini arttırmaya yönelik olarak kamu kurumlarının yöneticileri ile iletişim halinde olmayı planlamaktadır. Bu kapsamda, GIAA belirli periyotlarla üst yöneticiler ile bir araya gelmeye ve onların görüşlerini de dikkate alarak iç denetim faaliyetlerinin katma değerini arttırmaya çalışmaktadır. Ayrıca, üst yöneticilerin yanı sıra diğer kıdemli yöneticiler ile de gayri resmi görüşmelerde bulunmaktadır (GIAA, 2017b).

Kamu iç denetiminin güçlenmesinde katkısı olabilecek en önemli taraflardan birisi de kuşkusuz sayıştaylardır. İngiltere'de iç denetim birimlerince üretilen denetim raporlarının bir örneği Ajansa iletilirken, bir örneği de mevzuat uyarınca Sayıştaya (National Audit Office-NAO) gönderilmektedir. Ancak, İngiltere'de dış denetim ile iç denetim faaliyetleri arasında işbirliği ve koordinasyona ilişkin herhangi bir resmi düzenleme bulunmamaktadır. Dış denetim ve iç denetim arasındaki işbirliğinin güçlendirilmesine yönelik Sayıştay tarafından hazırlanmış bir yönlendirme dokümanı bulunmakla birlikte, söz konusu doküman, dış denetim ile iç denetim arasındaki ilişkilerin resmi olarak düzenlenmesinden ziyade, bu işbirliğinin güçlendirilmesi neticesinde elde edilebilecek faydalara ilişkindir⁹.

GIAA, kamu iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin izlenmesi ve geliştirilmesi adına bir takım performans göstergeleri belirlemiştir. Söz konusu göstergeler temel göstergeler ve kıyaslama (benchmarking) göstergeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Temel göstergeler,

⁹ Bkz.

<https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207223/Good_practice_guidance_-_co-operation_between_internal_and_external_auditors.pdf>, 22.01.2018.

iç denetim faaliyetleri düzeyinde düzenli olarak takip edilmekte ve sonuçları denetim hizmeti sunulan birimlere raporlanmaktadır. Söz konusu temel göstergeler arasında planlanan işlerin tamamlanma süreleri, bütçe ödenekleri ve gerçekleşen harcamalar arasındaki fark, mevcut insan kaynağının etkin kullanımı, dış hizmet alım miktarları, bulguların uygulanma oranı, dış kalite değerlendirme sonuçları ve denetim hizmeti sunulan kurumların memnuniyet düzeyleri gibi unsurlar yer almaktadır. Kıyaslama göstergeleri ise, iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin ölçümü ve izlenmesine yöneliktir. Kıyaslama göstergelerine örnek olarak, personel başına maliyet, hizmet alımı başına maliyet, yetkin personel sayısı, mesleki tecrübe, işe alınan ve işten ayrılan personel sayısı gösterilebilir.

Bu kapsamda, GIAA 2016-2017 dönemine ilişkin performans sonuçlarını yayımladığı yıllık rapor aracılığıyla kamuoyu ile paylaşmıştır¹⁰. Rapora göre, 2016-2017 döneminde toplam 1.546 adet denetim tamamlamıştır (GIAA, 2017a: 12). Ayrıca GIAA bünyesinde görev yapan iç denetçiler, yolsuzluk ve suiistimal soruşturmalarına yönelik 556 komisyonda görevlendirilmiş ve bunlardan 247 adedini tamamlayarak yaklaşık 9 milyon £ tutarında hileli işlem tespit etmişlerdir (GIAA, 2017a: 10). GIAA, iç denetim hizmeti sunduğu merkezi hükümet kurumlarına yönelik yaptığı memnuniyet anketini cevaplayanların %76'sı 10 üzerinden 8 veya daha fazla puan vererek Ajans faaliyetlerine karşı memnuniyetlerini bildirmişlerdir (Bu oran bir önceki dönemde %68'dir) (GIAA, 2017a: 4).

GIAA'nın 2016-2017 döneminde merkezi hükümet kurumlarına verdiği denetim hizmeti ücretlerinden elde ettiği toplam geliri, yaklaşık 30 milyon £ tutarındadır (GIAA, 2017a: 23). Ajansın 2016-2017 döneminde gerçekleşen gideri ise, 22 milyon £'luk kısmı personel giderleri olmak üzere yaklaşık 32 milyon £ olarak gerçekleşmiştir. Gelir ve gider arasındaki fark olan 2,6 milyon £ ise Maliye Bakanlığından borçlanılmıştır (GIAA, 2017a: 24).

4. Sonuç ve Değerlendirmeler

Son yıllarda İngiltere'de kamu iç denetim alanında büyük bir değişim yaşanmakta ve kamu iç denetim yapılanması, merkezi olmayan iç denetim sisteminden merkezi iç denetim sistemine doğru dönüştürülmektedir. Söz konusu dönüşümün temel sebepleri arasında ise, iç denetim birimleri arasında standart bir metodolojinin olmayışı ve birimler arası uygulamada görülen farklılıklar sayılmaktadır. Bu doğrultuda, kamu iç denetim alanında merkezi bir yapı olarak Devlet İç Denetim Ajansı (GIAA) kurularak, iç denetim birimleri arasında uyumun ve sunulan hizmet kalitesinin artırılması amaçlanmıştır. GIAA'nın kurulmasıyla birlikte merkezi hükümet kurumlarındaki iç denetçiler, fiziki olarak Ajans öncesi kadrosunda oldukları kurumlarda görev yapmaya devam etmelerine rağmen, kadroları Ajansa geçmiş ve aylıklarını Ajanstan almaya başlamışlardır. İç denetim birimleri,

¹⁰ İngiltere'de mali yılbaşı Nisan ayında başladığı için söz konusu dönem 1 Nisan 2016 ila 31 Mart 2017 tarihleri arasında kapsamaktadır.

iç denetim raporlarının bir örneğini kendi kurumlarının üst yöneticisine sunarken bir örneğini de Ajansa iletmektedir.

GIAA öncelikli olarak bünyesinde bulunan kurumlarda standart ve uygulama birliğini sağlamak için rehber çalışmasını başlatmıştır. Ancak, iç denetimin genel süreçlerini düzenleyen rehber kadar gelişen kamu hizmetleriyle birlikte önemi daha da artan uzman denetim alanlarında da rehber ve düzenlemelere ihtiyaç olduğu açıktır. GIAA bu alanları, BT denetimi ile sahtecilikle mücadele ve soruşturma olarak belirlemiştir. Öte yandan, bu alanlarda rehberlerin yayımlanması kadar önemli diğer iki hususun da altını çizmekte yarar bulunmaktadır. Bu hususlar, kamu iç denetiminde uygulama birliğini artıracak olan iç denetim yazılımının geliştirilmesi ve iç denetçilerin yetkinliklerinin artırılmasıdır. Ancak, İngiltere’de hâlihazırda kamu iç denetiminde kullanılan ortak bir iç denetim yazılımı bulunmamaktadır. İç denetçilerin yetkinliklerinin artırılması hususunda ise, özellikle BT denetimi için ihtiyaç duyulan nitelikli iç denetim kaynağına ilişkin olarak, farklı kurumlarda çalışacak yetkin bir denetim ekibi kurulmuş ve yapılan denetimlerde gerektiğinde dışarıdan hizmet alımına gidilmeye başlanmıştır. İngiltere’de kamu kurumlarında ortalama olarak iç denetimin %57’si birimlerin kendi iç denetim kaynağı, %25’i eş kaynak kullanımı ve %12’si ise dış kaynak kullanımıyla gerçekleştirilmektedir. Bu oran bakanlıklarda %80 iç kaynak ve kalanı eş kaynak kullanımı olarak gerçekleşmekte; diğer idarelerde ise %34 iç kaynak, %30 eş kaynak ve %24 dış kaynak olarak gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, eş kaynak ve dış kaynak kullanımı yönteminin yaygın olarak kullanıldığı İngiltere’de iç denetimin insan kaynağı niteliğinin bu yöntemler ile desteklenmesi makul gözükmektedir.

Ancak, özellikle orta ve uzun dönemde bu yöntemlerin yapısal tedbirler ile desteklenmesi gerekmektedir. Bu amaçla GIAA’in benimsediği işe alım ve çalışma stratejisi oldukça önemlidir. İşe alım kapsamında, GIAA öncesinde merkezi hükümet kurumları kendi iç denetçilerini kendileri işe alırken, GIAA sonrası işe alımların Ajans tarafından yapılması hedeflenmektedir. Çalışma stratejisi kapsamında ise, her üç yılda bir merkezi hükümet kurumlarında görev yapan iç denetçilerin %30’unun kurumlararası rotasyonu planlanmaktadır. Her ne kadar söz konusu rotasyon ile iyi uygulama örneklerinin paylaşımı, iç denetim birimlerinin sundukları hizmetlerin daha standart hale gelmesine katkı sağlayacak olsa da denetim hizmeti sunulan kurum yönetimi açısından iç denetimin kalite standardı kadar kendi kurumsal farklılık ve ihtiyaçlarının dikkate alınmasının da önemli olduğu göz ardı edilmemelidir (Squire & Beazley, 2016: 40). Dolayısıyla, kurumlararası rotasyon planlanırken, tecrübelerin kurumlararası paylaşımıyla sağlanan kalite standardı ile kurumların kendine özgü yapı ve düzenlemelerine hâkim iç denetçilerin kuruma sağladığı katma değer arasındaki denge gözetilmelidir.

Öte yandan, hâlihazırda GIAA yalnızca merkezi hükümet kapsamında yer alan kamu idarelerine yönelik hizmet sunmaktadır. Ancak, merkezi hükümet kapsamı dışında bulunan iç denetim birimlerinin GIAA bünyesine dâhil edilip edilmeyeceği konusunda henüz net bir karar verilmemiştir. Bu durum, özellikle yerel idare düzeyinde iç denetim uygulamalarında gözlenen standart birliği sorununu gündemde tutmaktadır.

Bu değerlendirmeler Ülkemiz açısından dikkate alındığında, İngiltere’de kamu iç denetim sisteminde uygulama birliğini sağlamaya yönelik yayımlanması planlanan rehber ve düzenlemelerin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayımlandığı görülmektedir. Aralarında Kamu İç Denetim Rehberi (İDKK, 2013), Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi (İDKK, 2014), Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi (İDKK, 2016a) ile Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberinin (İDKK, 2016b) de bulunduğu genel iç denetim süreçleri ile uzmanlık denetimlerine yönelik ayrıntılı rehber ve düzenlemelerinin yanısıra iç denetimin planlamadan izlemeye kadar tüm aşamalarını kapsayan Kamu İç Denetim Yazılımının (İçDen) varlığı Ülkemizin kamu iç denetim alanında geldiği noktayı göstermesi bakımından önemlidir. Ancak, iç denetim birimleri arasında uygulama birliğinin sağlanması ve hizmet kalitesinin artırılması sorunu İngiltere’de olduğu gibi Ülkemizde de önemini korumaktadır.

İngiltere’de kamu iç denetim alanında son dönemde yaşanan gelişmeler güçlü bir düzenleyici ve yönlendirici fonksiyona sahip merkezi yapının eksikliği sebebiyle kurumlararası bilgi ve tecrübe paylaşımının yetersiz olmasının, iç denetimin etkinliğini azalttığı gibi kurumlararası uygulama farklılıklarına da sebep olduğunu ortaya koymaktadır. Ülkemizde kamu iç denetim fonksiyonu on yıl gibi kısa bir sürede önemli bir mesafe kaydetmekle birlikte, iç denetim merkezi uyumlaştırma fonksiyonun ülke genelinde yapılan iç denetim faaliyetleri üzerinde daha fazla koordinasyon ve yönlendirme araçlarına sahip olmasının kamu iç denetim fonksiyonun etkinliğini artıracığı da bir gerçektir. Böylece, kurumlararası iyi uygulama örneklerinin paylaşımı, iç denetimin insan kaynağının kurumlararası geçişkenliğinin sağlanması ve dış kaynak kullanımıyla güçlendirilmesi sonucunda iç denetim birimleri arasında uyum ve sunulan hizmet kalitesi daha da artacaktır. Bu bakımdan, İngiltere’de gerçekleştirilen reformların takibinde ve süreç içerisinde ülkemiz açısından çıkarılabilecek iyi uygulama örneklerinin izlenmesinde fayda görülmektedir.

Kaynaklar

- Allen, R. & Y. Hurcan & P. Murphy & M. Queyranne & S. Ylaoutinen (2015), “The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries”, *IMF Working Paper*, WP/15/232.
- GIAA Government Internal Audit Agency (2016), *Annual Report and Accounts 2015-16*, Londra.
- GIAA Government Internal Audit Agency (2017a), *Annual Report and Accounts 2016-17*, Londra.
- GIAA Government Internal Audit Agency (2017b), “Türk Delegasyonu Sunumları”, Dünya Bankası Kamu Sektörü İç Denetim Reform Uygulamalarının Derinleştirilmesi Projesi kapsamında İç Denetim Koordinasyon Kurulu İngiltere *Çalışma Ziyareti*, 2.5.2017, Londra.
- HM Treasury (2013), *Review of Financial Management in Government*, <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/266174/review_of_financial_management_in_government.pdf>, 23.01.2018.
- İDKK İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2013), *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara.
- İDKK İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2014), *Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi*, Ankara.
- İDKK İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2016a), *Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi*, Ankara.
- İDKK İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2016b), *Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi*, Ankara.

Kıral, H. & İ. Hatipoğlu (2019), "İngiltere Kamu İç Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İç Denetim Ajansının Kurulması", *Sosyoekonomi*, Vol. 27(39), 175-185.

- NAO National Audit Office (2012), *Comptroller and Auditor General Report: The Effectiveness of Internal Audit in Central Government*, HC: 23, 2012-2013, June 20, 2012, <<https://www.nao.org.uk/report/the-effectiveness-of-internal-audit-in-central-government/>>, 23.01.2018.
- Squire, S.J. & I. Beazley (2016), *Increasing Professionalism in Public Finance Management, a Case Study of the United Kingdom*, Dünya Bankası.

Kıral, H. & İ. Hatipoğlu (2019), "İngiltere Kamu İ Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İ Denetim Ajansının Kurulması", *Sosyoekonomi*, Vol. 27(39), 175-185.