

İÇ DENETİMLE İLGİLİ MÜZMİN MUĞLAK ÜÇ ÖNEMLİ SORUYA CEVAP DENEMESİDİR

İdari işleyişin üç temel fonksiyonu olan planlama, yürütme ve denetim fonksiyonları açısından bakıldığında, yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi iç denetimi yeni sistemin denetim fonksiyonu olarak kurgulamıştır.

Halil İbrahim ABANOZ
İç Denetim Birim Başkanı,
Emniyet Genel Müdürlüğü

SORU 1: KAMU KURUMLARDA İÇ DENETİM ZORUNLU MUDUR?

A-5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Temel “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistem Kurgusu” İç Denetimi Zorunlu Kılmaktadır.

1- 5018 sayılı yasanın “bakanlar ve üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu” başlıklı I. Kısım 4. Bölümün “üst yöneticilerin sorumluluğu” başlıklı 11. Maddesi aşağıdaki gibidir:

“Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî 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, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

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

Görülebileceği üzere, 5018 sayılı Kanun sistematığında üst yöneticilerin sorumluluklarının gereklerini yerine getirebilmesindeki unsurlardan birisi olarak “iç denetçiler” belirtilmiştir. Dolayısıyla, idare içerisinde iç denetçilerin olmaması ve denetim yapmaması üst yöneticinin hesap verme sorumluluğunu yerine geti-

rebilmesindeki unsurlardan birinin eksik olması; idari ve mali açıdan yeterli seviyede hesap verememesi anlamına gelmektedir. Aynı Kanununun 1. Maddesinde, “hesap verme” sorumluluğunu temel amaç olarak ortaya konulduğu dikkate alındığında bu durumun ehemmiyeti daha iyi anlaşılabilir.

2- 5018 sayılı yasanın “iç kontrol sistemi” başlıklı 5. Kısım 55. Maddede aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

“(Değişik birinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) İç 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 bütünüdür.**”

Yine Kanununun aynı kısmında yer alan “kontrolün yapısı ve işleyişi” başlıklı 57. Madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“(Değişik birinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol **ve iç denetimden oluşur.**”

Görüleceği üzere, 5018 sayılı Kanunun kamu idareleri için öngördüğü geniş anlamdaki iç kontrol mekanizmasının unsurlarından birini iç denetim teşkil etmektedir. Kamu kurumlarında iç denetim mekanizmasının bulunmaması; aynı kurumlarda, 5018 sayılı Yasanın öngördüğü iç kontrol sisteminin bir sütununun eksik olması anlamına gelir. İç kontrolün mali ve diğer kontroller bütünü olduğu nazarı itibare alındığında, kurumsal tüm işletisi kapsadığı görülecektir. Bu noktada iç denetimin eksik olması kurumlarda, iç işleyiş sisteminin eksik kurulması anlamına gelecektir.

3- 5018 sayılı yasanın 5. Kısımının “iç denetçilerin görevleri” başlıklı 63. Maddesi aşağıdaki gibidir:

“Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler

tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- 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, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.⁽¹⁾
- e) Malî 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 denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

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

Bu madde çerçevesinde, 5018 sayılı Yasa ile oluşturulan “kamu mali yönetim ve kontrol” sistemi denetlenmektedir. Kurumlarda iç denetim mekanizmasının kurulmaması durumunda, oluşturulan kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin denetim mekanizması da eksik kalacak, dolayısıyla sistemde ciddi bir boşluk oluşacaktır.

B-Maliye Bakanlığı Kamu Kurumlarında İç Denetim Sistemini Gerekli Görmektedir.

1-İç Denetim Koordinasyon Kurulunun İç Denetçi Ataması Yapmamış Olan Kurumlara Gönderdiği 19.11.2011 Tarih ve 10831 Sayılı Yazısı

İç Denetim Koordinasyon Kurulu bu yazı ile kısaca; “Kadro tahsis edilmiş olmasına rağmen (o tarih itibarıyla) iç denetçi ataması yapılmadığı ortaya konmuş; Sayıştay Başkanlığı ile yaptıkları işbirliği kapsamında iç denetçi ataması yapılmaması (iç denetim mekanizması kurulmaması) mali yönetim ve kontrol sistemi açısından büyük bir eksiklik olarak nitelendirilmiş; Sayıştay’ın yapacağı denetimlerde, iç denetim atamama durumunun tenkit edilerek TBBM’ne raporlanacağı belirtilmiş; kurumlarda iç denetçi atamalarıyla, 5018 sayılı Yasa kapsamında kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin tüm unsurlarıyla hayata geçirilerek sağlıklı bir yapının kurulmasının zorunlu olduğu dile getirilmiştir.”

2- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 02.12.2013 Tarih ve 10794 Sayılı Genelgesi

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, bu genelge ile kısaca; “İdarelerin kendilerine tahsis edilen iç denetçi kadrolarına atama yaparak iç denetim faaliyetine işlerlik kazandırması; iç denetim faaliyetinin yönetiminde etkinliğin artırılması amacıyla, üç ve üzeri iç denetçi ataması yapılmış olan idarelerde iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması; iç denetim faaliyetlerinin sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve ‘kamu iç denetim standartları ve kamu iç denetim rehberine’ uygun olarak yürütülmesi gerektiği belirtilmiş; ayrıca, iç denetçi atamalarının bir an önce yapılarak iç denetim faaliyetine işlerlik kazandırılması ve 5018 sayılı Kanunun öngördüğü modern denetim sisteminin tüm unsurlarıyla birlikte hayata geçirilerek idarelere katma değer sağlayacak sağlıklı bir iç denetim yapısının tesis edilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

C- Sayıştay Başkanlığı Kamu Kurumlarında İç Denetim Sisteminin Kurulmasını Gerekli Görmektedir

1-Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanarak TBBM’ne sunulan “2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda” özetle; kadro tahsisi ya-

pılmasına rağmen bazı idarelerde hiç iç denetçi atamasının yapılmadığı, kamu idarelerinin bir kısmında iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim plan ve programlarının onaylanması ve uygulanmasında sorunlar yaşandığı, iç denetim birimlerinin kendilerinden beklenen fonksiyonları icra edemediği şeklinde tespitlere yer verilerek bu konudaki aksaklıklar eleştiri konusu yapılmıştır.

Sayıştay Başkanlığının müteakip raporlarında da bu husus tenkide konu edilmektedir.

DEĞERLENDİRME

5018 sayılı kanunun kamu yönetimize getirmiş olduğu mali yönetim ve kontrol sistemi iç denetimi yasal olarak ve fiilen zorunlu kılmaktadır. Sisteme baktığımızda, kendi denetim mekanizmasını da kurguladığı görülmektedir. İdari işleyişin üç temel fonksiyonu olan planlama, yürütme ve denetim fonksiyonları açısından bakıldığında, yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi iç denetimi yeni sistemin denetim fonksiyonu olarak kurgulamıştır. Yine Yasanın getirmiş olduğu geniş anlamdaki iç kontrol mekanizmasının en önemli parçalarından birisini iç denetim oluşturmaktadır. Öte yandan sistemin hesap verme sorumluluğu mekanizmasının önemli bir unsurunu da yine iç denetim oluşturmaktadır. Dolayısıyla, “yeni kamu mali yönetim ve kontrol” sisteminin vazgeçilmez unsurlarından birisini iç denetimin oluşturduğu açıkça görülmektedir.

Öte yandan, iç denetim ve iç kontrol istemini merkezi uyumlaştırma bağlamında koordine eden Maliye Bakanlığı, kamu kurumlarında iç denetim sisteminin oluşturulmasını ve işletilmesini, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin tam anlamıyla yerleşmesi ve eksik unsurunun kalmaması açısından zorunlu görmektedir. Dolayısıyla Bakanlık, iç denetim sisteminin olmamasını, kurumlarda kamu iç mali kontrol sistemi açısından önemli bir eksiklik olarak değerlendirmektedir.

Yine, TBMM adına denetim yapmakta olan Sayıştay Başkanlığı, kamu kurumlarında iç denetim sistemi ve birimlerinin oluşturulmasını ve işletilmesini gerekli görmekte, aksi durumu tenkit konusu yapmaktadır.

- 5018 sayılı Yasamın 11. maddesi ile belirtilen üst yöneticinin sorumluluğunu yerine getirmedeki üç enstrümandan biri olması,
- Aynı Kanununun 55. maddesinde belirtilen, geniş anlamda iç kontrol mekanizmasının esas unsurlarından birisi olması,
- Yine aynı Kanununun 63. maddesinde, iç denetçilerin «kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin» denetimi ile görevlendirilmiş olması, (5018 sayılı Yasada 94 ayrı yerde «denetim» kelimesi geçmektedir.)
- Maliye Bakanlığının (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) düzenlemeleri, yazıları ve genelgesi, Sayıştay Başkanlığının, iç denetim sistemi kurmayan idareleri, bu hususta tenkit etmesi ve sorgu çıkarması,

Göstermektedir ki, 5018 sayılı Yasa ile getirilen «kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin» bir parçası olarak, kamu kurumlarında iç denetim sisteminin kurulması ZORUNLUDUR.

SORU 2: İÇ DENETİM BİRİMİ (BAŞKANLIĞI) GEREKLİ VE/VEYA ZORUNLU MUDUR?

A-Yasal Çerçeve

1-5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 63. Maddesi son fıkrası hükmü aşağıdaki gibidir:

“(Düzenleme ikinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. (Ek cümle: 22/12/2005-5436/10 md.) 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.”

2-İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 13. Maddesi aşağıdaki gibidir:

(1) İç denetim birimi, birim faaliyetleri hakkında üst yöneticiye düzenli olarak bilgi verir ve denetlenen birimlerle uzlaşamayan hususlar ile izleme sonuçlarını üst yöneticiye ayrıca raporlar. İç denetim faaliyetinin denetim standartları ve etik kurallara uygun ve etkili bir şekilde yürütülmesi için üst yönetici ve **iç denetim birimi başkanı** tarafından gerekli önlemler alınır.

(2) İç denetim birimlerinde, özellikli alanlarda yapılacak denetim faaliyetleri kapsamında idare içinden ya da diğer idarelerden teknik veya uzman personel ge-

çici süreli görevlendirilebilir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir. (3) İç denetim biriminin işleyişi ve yönetimi ile iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin diğer usul ve esaslar, Kurulun uygun görüşü alınarak iç denetim birimleri tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından yürürlüğe konulan iç denetim yönergesiyle belirlenir. İç denetim yönergesi, dönemsel olarak gözden geçirilir ve yönerge ve değişikliklerinin bir örneği Kurula gönderilir. Yönergede, plan ve program harici iç denetçilere yaptırılacak danışmanlık ve benzeri görevlerin nitelik ve süreleri denetim standartlarına uygun olarak açıkça belirtilir.

3-Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin “iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması ve yönetimi” başlıklı 8. maddesi 1, 2, 4, 7 ve 9. fıkraları hükümleri aşağıdaki gibidir:

“(1) Kanununun 63 üncü maddesinin son fıkrasında “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.” hükmü yer almıştır. Buna göre, kamu idarelerinde iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabilmesi Kurulun uygun görüşüne bağlıdır. Atanan iç denetçi sayısı üç ve üzerinde belirlenen idarelerin iç denetim birimi başkanlığı kurmalarına Kurul tarafından genel uygun görüş verilmiştir. Bu hususta ayrıca Kurulun görüşünün sorulmasına gerek bulunmamaktadır.

(2) Atanan iç denetçi sayısı üç ve üzerinde olan idarelerde **doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması; Kamu İç Denetim Standartlarının yeterli ve etkin bir şekilde hayata geçirilmesi açısından önemlidir.**

(4) İç denetim birimleri, üst yönetici dışında başka birim veya yöneticilerle ilişkilendirilemez ve üst yöneticiler, iç denetim faaliyetlerine ilişkin rol ve sorumluluklarını astlarına devredemezler.

(7) İç denetim birimlerine idarelerin teşkilat şemalarında yer verilir.

(9) İç denetim birimleri, idare içi ve idare dışı yazışmalarda iç denetim birimi başlığını kullanacaklardır.”

B-İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Diğer Düzenlemeleri

1-İç Kontrol Ve İç Denetime İlişkin Üst Yönetici Rehberi:

Rehberin IV. Bölümünde “İç Denetimin Özellikleri” Başlığı Altında; “İç denetim, iç denetim birimi (başkanlığı) tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından onaylanan risk odaklı denetim plan ve programlarına göre yapılır.” ifadesi yer almaktadır.

Yine Aynı Rehberin “İç Kontrol ve İç Denetim Alanındaki Aktörler” Başlığı Altındaki VI. Bölümde; “İç Denetim Birimi Yöneticisi (Başkanı): İç denetim birimi, Başbakanlık ve bakanlıklarda müsteşara, Milli Savunma Bakanlığında Bakana, il özel idarelerinde valiye, belediyelerde belediye başkanına, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticiye doğrudan bağlıdır.

İç denetim birimi yöneticisi (başkanı), iç denetçiler arasından usulüne uygun olarak atanır veya üst yönetici tarafından görevlendirilir. Bu atama veya görevlendirme İç Denetim Koordinasyon Kuruluna bildirilir.

İç denetim birimi yöneticisi (başkanı), iç denetim faaliyetinin, bağımsız ve tarafsız olarak, mevzuata, standartlara ve rehberlere uygun bir şekilde yürütülmesinden sorumlu olup, iç denetçi ile üst yönetici arasındaki çözülemeyen görüş ayrılıklarını Kurula bildirir.” ifadeleri yer almaktadır.

2-Kamu İç Denetim Standartlar

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre (md.9), iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin “kamu iç denetim standartlarına” uymaları zorunludur. Bu standartlardan, 1110, 1111, 1300, 1312, 1320, 1321, 2000, 2010, 2020, 2030, 2040, 2050, 2060, 2330, 2421, 2431, 2440, 2500 ve 2600 No’lu standartlar “iç denetim yöneticisine” atfen, iç denetim sisteminin bir birim çerçevesinde olması gerektiğini işaret etmektedir.

3-Kamu İç Denetim Rehberi, Kamu BT Denetim Rehberi ve İçDen Yazılımı

Bu rehberler ve İçDen yazılımı tamamıyla “iç denetim birimi başkanlığı” yapısı temelinde hazırlanmış ve düzenlenmiştir. Yani bu rehberler ve İçDen otomasyon yazılımı iç denetim birimi (başkanlığı) olmadan işletilemez ve yürütülemez.

4- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 02.12.2013 Tarih Ve 10794 Sayılı Genelgesi

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, bu genelge ile kısaca; “iç denetim faaliyetinin yönetiminde etkinliğin artırılması amacıyla, üç ve üzeri iç denetçi ataması yapılmış olan idarelerde iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması; iç denetim faaliyetlerinin sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve ‘kamu iç denetim standartları ve kamu iç denetim rehberine’ uygun olarak yürütülmesi gerektiği” belirtilmiştir.

C- Sayıştay Başkanlığı Kamu Kurumlarında İç Denetim Sisteminin Kurulmasını Gerekli Görmektedir

1-Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanarak TBBM’ne sunulan “2012 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunda” özetle; **kamu idarelerinin bir kısmında iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim plan ve programlarının onaylanması ve uygulanmasında sorunlar yaşandığı, iç denetim birimlerinin kendilerinden beklenen fonksiyonları icra edemediği şeklinde tespitlere yer verilerek bu konudaki aksaklıklar eleştiri konusu yapılmıştır.**

DEĞERLENDİRME

İç denetimin yürütülmesi, yönetimi, koordinasyonu, temsili, denetim plan ve programlarının oluşturulması, denetim strateji ve politikalarının belirlenmesi ve denetimin yönlendirilmesi, iç denetimin ve iç denetçilerin geliştirilmesi, kalite güvence programının uygulanması, idari büronun işletilmesi ve yönetimi v.b. gibi pek çok unsur, idare içerisinde iç denetim biriminin kurulmasını fiilen zorunlu kılmaktadır.

Yukarıda ayrıntısıyla açıklandığı üzere; hem konu ile ilgili yasal çerçeve, hem Maliye Bakanlığının düzenle-

meleri ve yönlendirmeleri topluca değerlendirildiğinde, kurumlarda iç denetim birimlerinin kurulmasının bir zorunluluk teşkil ettiği açıkça görülebilecektir.

Öte yandan, TBMM adına denetim yapmakta olan Sayıştay Başkanlığı, kamu kurumlarında ve kurumumuzda iç denetim sistemi ve birimlerinin oluşturulmasını ve işlemlerini gerekli görmekte, aksi durumu tenkit konusu yapmaktadır. Dolayısıyla kamu kurumlarında iç denetim sisteminin oluşturulması ve işletilmesi bu açıdan da bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

- 5018 sayılı Kanununun 63. maddesi «doğrudan üst yöneticilere bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabileceğini» hükme bağlamıştır.
 - İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13 ve 13/A maddesi, kurumlarda iç denetim sisteminin iç denetim birimi yapısı ile ortaya koymaktadır.
 - Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin 8. maddesi, iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması gerektiğine vurgu yapmaktadır.
 - Maliye Bakanlığının (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) bir kısım düzenlemeleri (üst yönetici rehberi, 02.12.2013 tarih ve 10794 sayılı genelge gibi) iç denetim biriminin gerekliliğine vurgu yapmaktadır.
 - Kamu İç Denetim Standartları iç denetim birimlerine vurgu yapmaktadır.
 - Kamu İç Denetim Rehberi, Kamu BT Denetim Rehberi ve İçDen Yazılımı iç denetim birimleri temelinde hazırlanmış olup, birim olmadan işletilme olanağı bulunmamaktadır.
 - Sayıştay Başkanlığı, kurumlarda iç denetim birimlerinin kurulmamasını tenkide konu ederek sorgular çıkarmaktadır. (2012 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu gibi)
 - Diğer yandan iç denetimin standartlar çerçevesindeki genel işleyiş kurgusu göz önünde bulundurulduğunda, bu denetimin birim odaklı olarak işletilmesi gerektiği net bir şekilde ortaya çıkmaktadır.
- Görüleceği üzere, kurumlarda iç denetim birimlerinin (başkanlık) kurulması yasal bir gereklilik ve fiili bir ZORUNLULUKTUR.

SORU 3: İÇ DENETİM BİRİMİ, İDARE ORGANİZASYON YAPISI İÇERİSİNDE NEREDE KONUMLANDIRILMALIDIR?

A-Yasal Çerçeve

1-5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 63. Maddesi son fıkrası hükmü şöyledir:

“(Düzenleme ikinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. (Ek cümle: 22/12/2005-5436/10 md.) 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.”

2-5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 64. Maddesi birinci fıkrası ile son fıkrası hükümleri aşağıdaki gibidir:

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

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

3-İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 13. Maddesinin 1. fıkrası aşağıdaki gibidir:

(1) İç denetim birimi, birim faaliyetleri hakkında üst yöneticiye düzenli olarak bilgi verir ve denetlenen birimlerle uzlaşamayan hususlar ile izleme sonuçlarını üst yöneticiye ayrıca raporlar. İç denetim faaliyetinin denetim standartları ve etik kurallara uygun ve etkili bir şekilde yürütülmesi için üst yönetici ve iç denetim birimi başkanı tarafından gerekli önlemler alınır.

4-İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin “İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı” Başlıklı 6. Maddesi Hükmü Aşağıdaki Gibidir:

“Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur.” Dolayısıyla, bu kapsamda bir denetim ancak en üst yönetim kademesine bağlı olunması durumunda gerçekleştirilebilir.

5-Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin “İç Denetim Birimi Başkanlıklarının Kurulması ve Yönetimi” Başlıklı 8. Maddesi 1, 2, ve 4. Fıkrası Hükmüleri Aşağıdaki Gibidir:

“(1) Kanununun 63 üncü maddesinin son fıkrasında “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.” hükmü yer almıştır. Buna göre, kamu idarelerinde iç de-

netim birimi başkanlıklarının kurulabilmesi Kurulunun uygun görüşüne bağlıdır. Atanan iç denetçi sayısı üç ve üzerinde belirlenen idarelerin iç denetim birimi başkanlığı kurmalarına Kurul tarafından genel uygun görüş verilmiştir. Bu hususta ayrıca Kurulunun görüşünün sorulmasına gerek bulunmamaktadır.

(2) Atanan iç denetçi sayısı üç ve üzerinde olan idarelerde doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulması; Kamu İç Denetim Standartlarının yeterli ve etkin bir şekilde hayata geçirilmesi açısından önemlidir.

(4) İç denetim birimleri, üst yönetici dışında başka birim veya yöneticilerle ilişkilendirilemez ve üst yöneticiler, iç denetim faaliyetlerine ilişkin rol ve sorumluluklarını astlarına devredemezler.

B-Kamu İç Denetim Standartları

İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre (md.9), iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin “kamu iç denetim standartlarına” uymaları zorunludur. Kamu iç denetim standartlarından, iç denetimin olması gereken konumuna işaret eden bir kısım standartlar aşağıdaki gibidir:

“1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyeti **bağımsız olmak zorundadır** ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmak zorundadır.

1110 - İdare İçi Bağımsızlık

İç denetim yöneticisi, **doğrudan üst yöneticiye raporlama yapmak zorundadır.**

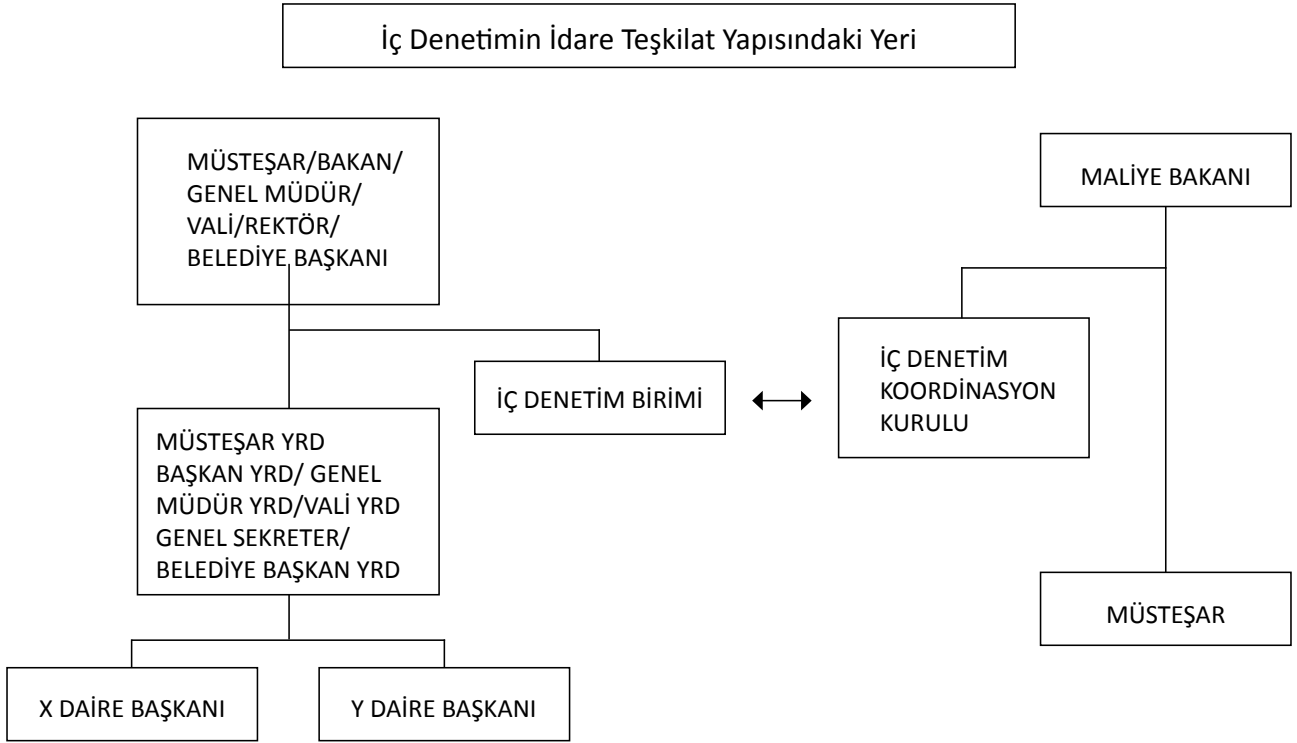
1110.G1 - İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır.

1111 – Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim

İç denetim yöneticisi üst yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.”

C-İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Faaliyet Raporu

1-İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Faaliyet Raporunda, iç denetimin idari teşkilat yapısındaki yeri ile ilgili ortaya koyduğu model aşağıda yer almaktadır:



DEĞERLENDİRME

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeler ve standartlardan açıkça anlaşılmaktadır ki; iç denetim biriminin, ide organizasyonu içerisinde, arada başka bir idari kademe olmadan doğrudan üst yöneticiye bağlı olması bir zorunluluktur. Denetimin temel fonksiyonu ve mantığı düşünüldüğünde başka türlü bir konumlandırmanın da mümkün olmadığı bir gerçektir. Nite-

kim, Türkiye'deki kamu idarelerinde yer alan teftiş ve denetim birimlerinin tamamı ya doğrudan Bakana, Müsteşara ya da müstakil bir idare ise (başkanlık, genel müdürlük v.b.) o idarenin en üst yöneticisine bağlı olduğu görülecektir. Diğer türlü, denetimin bağımsız ve etkin öneri geliştirebilmesinin en önemli garantisi olan, denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını garanti etme olanağı bulunmamaktadır.

- 5018 sayılı Yasanın 63. maddesi doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabileceğini; 64 madde ise iç denetim raporlarının doğrudan üst yöneticiye sunulacağını hükme bağlamaktadır.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13 ve 13/A maddesi, iç denetim biriminin üst yöneticiye düzenli bilgi vereceğini belirtmektedir.
- Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin 8. maddesinde iç denetim birimi başkanlıklarının doğrudan üst yöneticiye bağlı olacağı, başka bir yönetim kademesi ile ilişkilendirilemeyeceği açıkça belirtilmektedir.
- Yine Kamu İç Denetim Standartları ve İDKK'nın iç denetim faaliyet raporunda iç denetimin doğrudan üst yöneticiye bağlı olması gerektiği vurgulanmaktadır.
- Türkiye'deki kamu kurumlarında yer alan tüm teftiş ve denetim birimleri en üst seviyede yönetim kademesine bağlı olarak faaliyet yürütmektedir.

Görüleceği üzere, kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin (başkanlık) doğrudan üst yöneticiye bağlı olması bir ZORUNLULUKTUR. Ayrıca, denetimin bağımsız ve tarafsız olması gerekliliği de doğal olarak bu durumu ZORUNLU kılmaktadır.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yukarıda iç denetime ilişkin müzmin muğlak (kronik şekilde tam netleşmemiş) vasfıyla niteleyerek cevaplarını vermeye çalıştığım üç (3) “sorunun”, Ülkemizdeki iç denetçiler için, hâlihazırda birer SORUN olarak varlığını devam ettirmekte olduğunu söylemek de mümkündür. İç denetim mekanizmasının kamu mali yönetim sistemimize dahil edilmesi sürecinde bu üç (3) SORU(N) için net ve kesin bir çözüm ortaya konamıştır.

Bir açıdan bakıldığında, iç denetim birimleri (başkanlık), teşkilat Yasalarına dahil edilmiş olsaydı sorunların tamamı çözülmüş olabilirdi. Yani bir taşla 3 kuş vurulabilirdi. Ancak bu noktada geçmişten tenkit etmenin ve kötü niyet aramanın bize sağlayacağı bir fayda olmadığı da bariz bir durumdur.

İç denetim birimlerinin doğrudan üst yöneticiye bağlı birimler (başkanlık) olarak teşkilat yasalarına konulması gerektiği müsellem bir durum olmakla birlikte iç denetimin hâlihazırdaki yapısı itibarıyla;

- Kamu kurumlarında “iç denetim mekanizmasının” oluşturulması ZORUNLUDUR.
- Üç ve üzeri iç denetçi ataması yapmış olan kamu kurumlarında “iç denetim birimi başkanlığı” kurulması ZORUNLUDUR.
- İç denetim birimlerinin (başkanlık) üst yöneticiye doğrudan bağlı olması ZORUNLUDUR.