

DENETİMİN DENETİŞİME EVRİLMESİ

Doç. Dr. Yasin SEZER
Pamukkale Üniversitesi İİBF
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi
Tamer KAVAKOĞLU
İç Denetçi
Denizli İl Özel İdaresi

Özet

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu yönetimize çağdaş bir denetim uygulaması olan iç denetim sistemini getirmiştir. Bu sistemle birlikte uluslararası denetim standartları ve etik kuralları olan ve mevcut geleneksel denetim ve teftiş sistemini esaslı bir şekilde değiştiren yeni bir denetim anlayışı Türk kamu yönetimi sistemine girmiştir. Uluslararası boyutta kabul gören iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

Yönetimin temel fonksiyonlarından birisi olan denetim, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılmasında kontrol aracı olarak risklerin arttığı günümüz dünyasında son derece önemli bir unsur haline gelmiştir.

Anahtar Kelimeler: denetişim, iç denetim, teftiş, iç denetçi,

Giriş

Türkiye’de yönetim anlayışı yakın zamanlara kadar Kıta Avrupa’sında olduğu gibi genellikle hukuki yaklaşımla şekillenmiş, denetim yapanlar hukuka uygunluk ve mali denetimi benimsemiş ve yöneticiler de bu anlayış çerçevesinde yönetim icra etmişlerdir. Mevzuata uymanın ve kontrolün baş tacı edildiği bu anlayış, sistemin işleyişi açısından gerekli ve geliştirildiğinde çok önemli olmakla birlikte, geliştirilemediğinde mevcudun korunamamasının ve hatta gerilemenin de bir aracı durumuna düşebilmektedir.¹

Dünyadaki gelişmelere bakıldığında ise yönetişim, saydamlık, hesap verebilirlik, yeni kamu işletmeciliği,

¹ Yaşar Okur, “Türkiye’de Rehberlik ve Danışmanlık Anlayışıyla Denetim: Uygulama, Sorunlar ve Değerlendirmeler”, *Denetişim Dergisi*, S:2, 2009, s.44



toplam kalite yönetimi vb. kavram ve anlayışlar, hizmette standartlar geliştirme, açık toplumla kamuoyu denetiminin artması, vatandaş ve sonuç odaklılık, kamu hizmetlerinde rekabetin sağlanması ve bürokraside ağ tipi örgütlenme (yatay örgütlenme) gibi hususların öne çıktığı görülmektedir.²

1980 sonrası Türkiye’de yaşanan değişim, kamu yönetimi alanında köklü değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Özellikle Türkiye’nin 1999 yılında Helsinki Zirvesi’nde Avrupa Birliği’ne 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 IMF ve Dünya Bankası ile yürütülen anlaşmalar çerçevesinde; kamuda iç denetim ihtiyacının farkına varılmış ve AB müktebatına uyum sürecinde, üye ülkelerin bütçe uygulamalarında standart bir uygulama olan “Kamu İç Mali Kontrol” sisteminin ülkemizde de uygulanma hedefi, kamu maliyesinde bir reform niteliğinde sayılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle gerçekleşmiştir.

Bu sistemle birlikte ülkemizde kamu kurumları açısından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı konusunda güvence ve danışmanlık hizmeti veren iç denetim faaliyeti mali yönetim ve kontrol sistemine dahil olmuştur. İç denetim sisteminin başarıyla uygulanması durumunda 5018 sayılı Kanunla getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin hayata geçirilmesi, üst yöneticilere güvence verilmesi, kurum faaliyetlerine değer katılması, kamuoyu ve ilgililere güvenilir bilgi aktarılmasına katkı sağlanması, uluslararası standartlara uyum sağlanması ve kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasına olanak sağlanması beklenmektedir.

Bu konunun seçilmesindeki amaç, hukuk devleti ve hesap verebilirlik anlayışının hayata geçirilebilmesi ve yönetimin geliştirilmesine büyük katkı yapan denetim fonksiyonundaki dönüşümün neden gerekli olduğunun ortaya konulmak istenmesidir. Bu bağlamda, denetim kavramı klasik teftiş ve iç denetim anlamın-

da genel olarak tanıtıldıktan sonra denetim anlayışındaki değişim ve dönüşüme neden ihtiyaç duyulduğu açıklanmıştır.

Denetim Kavramı

Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde esas alan sistematik bir süreçtir³. Denetim, özü itibarıyla ortak aklı müzakerelerle ortaya çıkarma ve kul lanma faaliyetidir. Farklı, uzmanlık ve birikim gerektiren bakış açılarıyla birlikte denetlenenlerin de katılımıyla sorunların tespiti ve çözüm yollarının çeşitliliği içerisinde en uygun önerilerin ortaya çıkarılması, denetim faaliyetinin ana amacı olmalıdır. Bu yaklaşımla yönetimin yönetime evirildiği gibi denetim de denetişime evirilmektedir⁴.

Kamu hukukunda denetim kavramı genel itibarıyla tek başına tanımlanmış bir kavram olarak değil de, denetim ve kontrol kavramları olarak, iç kontrol, ön mali kontrol, iç denetim ve dış denetim şeklinde tanımlanmış bir kavram olarak ele alınmaktadır. Bu durumda denetim ve kontrol kavramları birbiri içine girmiş bulunmaktadır⁵. Türk Dil Kurumu ise, denetim kavramını bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, tef-tiş etmek, kontrol etmek olarak tanımlamıştır⁶.

Denetim Kavramının Tarihi Seyri

Denetim kavramının tam olarak ortaya konulması adına yapılması gereken en doğru yol denetim kavramının tarihsel süreç içinde ele alınarak, onun uluslararası alanda kazandığı ve genel kabul gördüğü anlamın ortaya konulması olacaktır.

2 Okur, a.g.m., s.45.

Not: Bu eserin ilk yayınlanan halinde 1. ve 2. dipnot sehven atlanmıştır. Bu durumdan dolayı eserin yazarından özür dileriz. (Yasin Sezer - Tamer Kavakoğlu)

3 Ercan Alptürk, İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2008, s.3.

4 Yaşar Okur, Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi, Nobel Yay., Ankara, 2007, s.2.

5 Mehmet Fahrettin Önder, Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008, s.6.

6 <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (Erişim Tarihi 10.12.2010)

Denetimin tarihsel köklerinin M.Ö. 3000 yıllarına, Ni-nova kentine kadar uzandığı saptanmıştır. Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgiler, eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için katiplerine yetki verdiklerini göstermektedir⁷.

Uluslararası literatürde denetim, "audit" kelimesi ve denetçi ise bundan türetilen 'auditor' kelimesi karşılığında kullanılmaktadır. Başlangıçta işlemlerin az ve basit olduğu, günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişi, bütün gün harcamada bulunan kişiye aşamaları her bir işlemi miktar ve içerik itibarıyla okutur, hesaplar hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişiye, görevini dinleyerek yapması nedeniyle 'dinleme' kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince (audire-audencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle 'auditor' (denetçi-denetleyen) denilmiştir. Duymak, haber almak anlamına gelen 'audit' kavramı da denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanmıştır⁸.

Modern iç denetim anlayışının doğup yaygınlaşması özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde gerçekleşmiş ve son çeyrek yüzyılda artan bir gelişme hızına kavuşmuştur. ABD'deki şirketlerin finansal raporlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleriyle uyum sağlanması olarak tanımlanabilecek olan dış denetim faaliyetinin yanı sıra, artan işlem hacmi, coğrafi uzaklık, etkinlik ve verimliliğin ön plana çıkması, şeffaflık ve kurumsal yönetim kavramlarının önem kazanması ile birlikte iç denetim faaliyetlerinin kapsam, yöntem ve içeriğinin hızla gelişmesine yol açmıştır.

Yönetim adına denetim olarak başlayan iç denetim zamanla bünyesine operasyonel denetim, iç kontrol süreçlerinin ve risk yönetiminin değerlendirilmesi ve işlem süreçlerinin analiz edilmesi yoluyla kurum faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması gibi çağdaş unsurları bünyesine katmıştır. İç denetim bu

süreçte, yönetim adına denetim kavramından kurum faaliyetlerine yönelik kurum dışına bağımsız bir değerlendirme sunan yönetimin denetimi olarak nitelendirilebilecek olan bir fonksiyona dönüşmüştür. İç denetimin tüm bu gelişmeleri bünyesine taşıması ve standartları ile genel kabul görmüş uygulama metotlarıyla günümüzdeki çağdaş yönetim felsefesine uygun profesyonel bir meslek haline gelmesi 1941 yılında Victor Z. Brinks'in ilk iç denetim kitabı olarak bilinen "Modern Internal Auditing" kitabını yayınlaması ve ABD'de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) ile gerçekleşmiş ve 'iç denetim' kurumsal kimlik kazanmıştır⁹.

ABD'de 1940'lı yıllardan itibaren yapılan bilimsel araştırmalarda, hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olan geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyemediği, hataların çoğunun sistemden kaynaklandığı belirlenmiş, sistem denetimi, risk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi denetim tekniklerini uygulayan iç denetim kavramı önem kazanmaya başlamıştır.

IIA'in faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik uygulamaları olan bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan "İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi" zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında ilk "Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları" yayımlanmıştır. İç denetim standartlarının 01.01.2009 tarihinde yürürlüğe giren son şekli, tüm dünyada iç denetim mesleğinin genel standartları olarak birçok yasal düzenlemede atfı yapılan temel bir düzenleme mahiyetindedir. İç denetim uygulamaları, IIA'in sistematik ve uzun soluklu çalışmalarıyla bünyesine kattığı iç kontrol ve risk yönetimi gibi çağdaş unsurlarla, odak noktasını geçmiş faaliyetlerin denetiminden geleceğin belirsizliğinin yönetilmesi olarak da yorumlanan kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi ve kurum hedeflerine ulaşılmasını amaçlayan bir yapıya dönüşmüştür¹⁰.

7 Haydar Gezmiş, "Yüksek Denetim ve Türkiye Uygulaması", Kamutürk Dergisi, Sayı:1, 2008, s.55.

8 Hüseyin Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Uygulaması", Kamutürk Dergisi, Sayı:1, 2008, s.55. Değerlendirilmesi, Sayıştay Yay., Ankara, 1997, s.3.

9 İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara, 2009, <http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home> (Erişim Tarihi 09.11.2010), s.1.

10 Tamer Kavakoğlu, Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.8.



İç Denetim Kavramı

Kamu mali yönetim sistemimiz uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla uyumlu olarak yeniden yapılandırılarak beraberinde çok yıllık bütçe, stratejik plan, performans planı, iç kontrol, iç denetim, kaynakların kullanımında iyi mali yönetim ilkeleri, mali saydamlık, hesap verebilirlik, kamuda tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş ve muhasebe birliğinin sağlanması gibi çağdaş mali yönetim anlayışına kavuşmuştur.

5018 sayılı Kanunun kamu denetim anlayışına getirdiği en önemli yönlerinden birisi de fonksiyonel bağımsızlığa sahip ve kendi faaliyetlerinin de hesabını veren danışmanlık ve rehberlik yönü de olan bir denetim anlayışını getirmesidir. Bu sistemle birlikte uluslararası denetim standartları ve etik kuralları olan ve mevcut geleneksel denetim ve teftiş sistemini esaslı bir şekilde değiştiren yeni bir denetim anlayışı Türk idare sistemine girmiştir. İç denetim reformunun başarılı olması durumunda; kamu yönetimindeki birçok sorunun çözüleceği, kamuda kaynak kullanımlarındaki etkinsizliklerin, israf ve yolsuzlukların azalacağı, kamu idarelerinde şeffaflığın ve hesap verebilirliğin öne çıkacağı ve idarelerin daha iyi ve kaliteli yönetileceği söylenebilir¹¹.

Çok iddialı bir şekilde ortaya çıkarak kendisinden üst düzeyde bir beklenti oluşmasına yol açan bu yeni denetim kavramını, iç denetim alanında dünyada başat rol oynayan IIA şu şekilde tanımlamıştır: “Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”¹². IIA’ın bu tanımlaması, dünyadaki gelişmelere paralel olarak güncellendiğinden iç denetimin söz konusu değişkenlik özelliği, diğer denetim türleriyle kıyaslandığında, onu ayakta tutan önemli özelliklerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Avrupa Birliği ise IIA’ın tanımına, fonksiyon olarak iç denetimin; iç kontrollerin, iç kontrol amaçlarını yeter-

li düzeyde sağlayıp sağlamadığı konusunda yöneticilerin idari yapı içindeki unsurlardan güvence alması olduğunu da ilave etmektedir¹³.

Sawyer’in yapmış olduğu tanıma göre iç denetim bir organizasyondaki;

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- Organizasyonun hedeflerine etkin bir biçimde ulaşım ulaşmadığı,
- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği, hususlarının belirlenmesi ve yöneticiler ile diğer üyelerin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerine destek olmak amacıyla, tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır¹⁴.

İngiltere Hazinesi tarafından AB’ye aday ülkelerin yararlanması için hazırlanan dokümanda yapılan tanımlamaya göre ise iç denetim; bir organizasyonun bünyesinde bulunan bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir¹⁵.

5018 sayılı Kanuna göre; 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 faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin

11 Kavakoğlu, a.g.t., s.3-4.

12 *Uluslararası İç Denetim Standartları*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul, 2008, s.7.

13 Mustafa Tamer, *Açıklamalı-Yorumlu-İçtihatlı İl Özel İdareleri*, Mustafa Tamer Stratejik Araştırmalar Vakfı Yay., İzmir, 2008, s.77.

14 Hasan Abdioğlu, “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, *Sayıştay Dergisi*, S:68, 2008, s.93.

15 İbrahim Atilla Acar, “İç Denetim-Stratejik Plan-Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler”, *Yerel Siyaset Dergisi*, S:26, 2008 s.79.

"İç denetim kavramının organizasyonel yapıdaki yeri, icra ettiği faaliyetlerin kapsamı ve iç denetim biriminden beklenen amaçlar dikkate alındığında, iç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir"

risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir¹⁶.

İç denetimin bileşenlerinin başında kontrol süreçlerini değerlendirmek gelmektedir. Bu değerlendirme, idarenin amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak uygun bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve sürdürülmesi için değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak üzerine kuruludur. İkinci bileşen ise yönetim süreçlerini değerlendirmektir. Bu bileşenin özünü; idarenin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, kurumsal yapının ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak oluşturmaktadır. Son bileşen ise risk yönetim süreçlerini değerlendirmektir. Buna göre; idarenin hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve alınması gereken önlemleri tespit etmek, uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak söz konusu bileşenin açılımını vermektedir¹⁷.

İç denetim fonksiyonu, bir güvence sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan ziyade, organizasyonun eğilimlerini dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir¹⁸.

Yukarıda belirtilen farklı iç denetim tanımlarından da anlaşılmaktadır ki iç denetim idareye yön veren bir pusula işlevini görmektedir. Modern iç tanımındaki unsurların tamamını içerecek şekilde icra edilen bir iç denetim faaliyeti idarenin amaç ve politikalarının gerçekleşmesi adına yönetime ayna tutan bir işleve sahip olacaktır¹⁹.

Öte yandan, iç denetim Avrupa Birliği Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD, Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemidir²⁰.

Rittenberg ve Covalleski tarafından olay çalışması yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen bir araştırma, iç denetimin işletme yönetimi tarafından stratejik önemi olan bir fonksiyon olarak görüldüğü ve güçlü bir yönetim desteği aldığı durumlarda, iç kontrollere ilişkin daha gerçekçi değerlemeler yapılabildiğini ve kendilerine görev tahsisi yapılan kişi ve birimlerin sorumluluklarını yerine getirilmelerine önemli bir katkı sağlandığını göstermiştir. Tersi bir durumda ise, yönetim desteğinin olmadığı ve iç denetimin stratejik öneminin göz ardı edildiği durumlarda, iç denetimden beklenen faydaların sağlanamadığı gözlenmiştir²¹.

İç denetim kavramının organizasyonel yapıdaki yeri, icra ettiği faaliyetlerin kapsamı ve iç denetim biriminden beklenen amaçlar dikkate alındığında, iç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir²². Söz konusu bu faaliyet, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulması olarak tanımlanabilir²³. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyo-

16 Tamer Aksoy, "Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim", Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2008, s.77.

17 Alptürk, a.g.k., s.20-21.

18 Mehmet Ünsal Memiş, İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir saha Araştırması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.82. <http://sosyalbilimler.cu.edu.tr/tezler/1262.pdf> (Erişim Tarihi 05.11.2010).

19 Kavakoğlu, a.g.t., s.10.

20 Ahmet Başpınar, "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", Maliye Dergisi, S:151, 2006, s.24

21 Memiş, a.g.t., s.92-93.

22 Akif Akşam, İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi, Yeterlilik Tezi, Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005, s.36.

23 Mehmet Sait Arcagök ve Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul. 2009, s.193.



nel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır²⁴. İç denetimin kapsamı, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetleridir. İç denetim; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkinliğini de kapsar. Böylece, esas olarak tarihsel mali verileri değerlendirmek üzerinde odaklanan dış denetimin tersine, iç denetimin kapsamı, işletmenin etkinliği, devamlı detaylı yönetim bilgileri ve etik ve sosyal prosedürler gibi başka konuları da içerir²⁵.

İç denetim faaliyetinin kapsamı yalnızca harcamalar ile gelir işlemleri olmayıp, idarelerin tüm faaliyet, işlem ve süreçleri denetim kapsamındadır. Teşkilat bakımından da idarelerin merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatına dahil tüm birimlerinin faaliyet ve işlemleri iç denetim kapsamına dahildir. İç denetimin sadece mali iş ve işlemlere yönelik bir faaliyet olduğu yargısı uluslararası iç denetim standartlarına aykırı olduğu kadar ulusal mevzuat normları olan 5018 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelik hükümleriyle de açıkça çelişmektedir²⁶.

Denetim Anlayışındaki Değişim

Denetim mekanizmalarının yeterince gelişmediği veya etkin kullanılmadığı sistemlerde, yönetimlerin genellikle düzgün çalışmadığı bilinen bir gerçektir. Başarılı bir yönetim sistemi için iyi işleyen bir denetim sistemi şarttır. İyi bir denetim sistemi ise denetim standartlarına uyulmasıyla mümkündür²⁷. Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgula-

ması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik denetim standartlarına ulaştırır. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibarıyla denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar²⁸.

Dünyada bilgi ve teknoloji alanlarında çok hızlı bir gelişme yaşanmaktadır. Bu hızlı gelişimin etkin ve verimli yönetilmesi, problemler ortaya çıkmadan önleyici tedbir niteliğinde, organizasyonlar içinden şeffaf bir şekilde değerlendirilebilmesiyle mümkün olacaktır. Bu noktada, iç denetim önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Bu anlayış kurumsal yönetim anlayışıdır ve iç denetim sistemi de kurumsal yönetimin, şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluk özelliklerinin bir gereğidir²⁹.

Mevcut teftiş ve denetim sistemimiz uzun süredir gerek yapılanması gerek fonksiyonları itibarıyla ciddi eleştirilere maruz kalmaktadır. Yönetim ve denetim sistemi ve anlayışındaki çarpıklık ve yanlışlıklar, söz konusu eleştirilerin başlıca kaynağını oluşturmaktadır.

Türk teftiş ve denetim sisteminin en temel sorunlarından birisi, denetim ve teftişin AB standartlarından farklı olarak, birlikte yapılması ve çoğu kez teftişin denetim, denetimin de teftiş olarak algılanmasıdır. Bu noktada, teftişin idari nitelikte ve her yönetim kademesinde, üstlerin astlar üzerindeki kontrol faaliyeti olmasına karşın, denetimin; idareden bağımsız objektif bir değerlendirme fonksiyonu olduğunu vurgulamak ve sistemi buna göre oluşturmak gerekli olmaktadır. Her şeyden önce denetim, idareden bağımsız bir fonksiyon olarak örgütlenememiştir. Yönetimlerin hesap vermeden kaçınmaları nedeniyle denetim yeterli önemi kazanamamıştır. Öte yandan, farklı unvan ve statülerde çok sayıda denetim birimi oluşturulması, koordinasyonsuz, işbirliğinden uzak, görev çakışmalı ve çatışmalı bir yapı ortaya çıkarmıştır³⁰.

24 Akşam, a.g.t., 2005, s.36.

25 Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, 2005 Durum Raporu, Avrupa'da İç Denetim, Fransa, s.25-26.

26 Cemil Sabri Midyat, Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetim: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler, 2007, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=43 (Erişim Tarihi 03.01.2011), s.1.

27 Seyit Koçberber, "Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği", Sayıştay Dergisi, S:68, 2008, s.65.

28 Akşam, a.g.t., s.76.

29 Önder, a.g.k., s.1-2.

30 Maliye Bakanlığı Kotrolörleri Derneği, "Kamu Denetiminin Yeni-

"Kamu yönetimimizde etik ilkeleri yeteri kadar önemsemeyen otoriter yönetim ve otokratik denetim anlayışı, etik ilkelere ve demokratik liderliğe dayanan dönüştürücü anlayışa kavuşmadıkça; kalite üretilmesinin temeli olan, yönetilenlerin ve denetlenenlerin kapasitelerini ve zekalarını kullanmaya yöneldikleri bir yapının ve kültürün oluşması mümkün olmayacaktır"

Kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilat kanunlarında teftiş kurullarına yer verilirken söz konusu kanunların hiçbirinde "teftiş" tanımına yer verilmediği görülmektedir. İlgili kanunlarda daha çok teftiş kurullarının görev ve yetkilerinin sayılması yöntemi tercih edilmiştir. Benzer durum, kamu sektöründe teftiş kurulları dışındaki farklı denetim birimleri için de geçerliken, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla "iç denetim" ve "dış denetim" olmak üzere mali alanda denetimle ilgili olarak iki tanımlama yapıldığı görülmektedir³¹.

Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesinin Kapanış Töreni'nde Tim Burr'in ifade ettiği bir Çin atasözünün söylediği gibi "Nice uzun yolculuklar vardır ki, tek bir adımla başlar"³². Türkiye'deki birçok şey gibi kamu yönetimi ve denetim elemanlığı da değişiyor ve değişmek zorundadır. Ama bu değişim henüz çok yetersizdir. Kamu yönetimimizde etik ilkeleri yeteri kadar önemsemeyen otoriter yönetim ve otokratik denetim anlayışı, etik ilkelere ve demokratik liderliğe dayanan dönüştürücü anlayışa kavuşmadıkça; kalite üretilmesinin temeli olan, yönetilenlerin ve denetlenenlerin kapasitelerini ve zekalarını kullanmaya yöneldikleri bir yapının ve kültürün oluşması mümkün olmayacaktır³³.

den Yapılandırılması Raporu, 2003, <http://www.ceterisparibus.net/maliye/kamu.htm> (Erişim Tarihi 03.11.2010), s.1-2.

31 Bilal Yücel, "Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulları Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş", Maliye Dergisi, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s.48.

32 Tim Burr, "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesinin Kapanış Töreni", Sayıştay Dergisi, Sayı:64, 2007, s.17.

33 Bünyamin Özgür, Kamu Yönetimi Denetçilerinde Etik Kültür

2000'li yılların başında AB tarafından yapılan incelemelerde; Türkiye'deki kamu iç mali kontrol sisteminde kavramsal ve işlevsel eksiklikler olduğu ve bu alanda yasal düzenleme ihtiyacı bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, şeffaflık, performans denetimi ve mali yönetim gibi alanlarda uluslararası kabul görmüş ilkelerin yeterince takip edilmediği, denetim alanındaki yetki ve sorumlulukların tam olarak tanımlanmadığı ve kamu kuruluşlarının görev ve sorumluluklarının halen yeterince belirgin olmadığı vurgulanmıştır.

AB Komisyonu tarafından 9 Kasım 2010 tarihinde açıklanan "Türkiye 2010 İlerleme Raporu"nun "Mali Kontrol" başlıklı 32. nci faslında;

- AB müktesebatına uyumun ileri düzeyde olduğu kamu iç mali kontrolü (KİMK) konusunda sınırlı ilerleme kaydedilmiştir. Bütçe harcama birimleri, geçen yıl yayımlanan rehber doğrultusunda, mali yönetim ve kontrol merkezi uyumlaştırma birimine (MYK MUB), kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarını sunmaya başlamıştır.
- 2002 kamu iç mali kontrol politika belgesinin ve ilgili eylem planının güncellenmesi gerekmektedir, bunu müteakip Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda değişiklik yapılması gerekecektir. Bu belgelerde, yönetsel hesap verebilirlik, kontrol, denetim ve teftiş görevlerinin tarif edilmesi ve iç denetim için daimi bir merkezi uyumlaştırma biriminin (İD-MUB) kurulması gibi konuların düzenlenmesi gerekecektir. İD-MUB'nin yeri, kamu iç denetimi mesleğinin en uygun şartlar altında gelişebilmesini sağlamak açısından çok önemlidir. Maliye Bakanlığının reform sürecini yönlendirme rolünün daha fazla güçlendirilmesi gerekmektedir.
- Dış denetim konusunda ilerleme kaydedilmemiştir. Sayıştay Kanunundaki değişiklik 2005 yılından bu yana TBMM'de beklemektedir. Bu kanun, sorumluluk alanı genişleyen kuruma hukuki ve yapısal zemin sağlayacak ve denetim uygulamalarını ilgili uluslararası standartlarla uyumlaştıracaktır³⁴.

rün Geliştirilmesi, Denetim Dergisi, S:5, 2010, s.26.

34 Kamu İç Denetçileri Derneği, <http://www.kidder.org.tr/HaberOku.php?Haber=58641962430> (Erişim Tarihi 14.12.2010).



"İç denetimin fiilen uygulanması ve bu uygulamaların izlenmesi, iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi, iç denetimin kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesi, iç denetçilerin nicelik ve niteliklerinin artırılması, iç denetim faaliyetlerinin uyumlaştırılması ve koordine edilmesi bu sistemin başarısının basamaklarını oluşturacaktır"

Başbakanlık tarafından kamu yönetiminde yeniden yapılanma kapsamında hazırlanan "Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim" adlı eserde denetime ilişkin olarak; fazla sayıda ama etkisiz denetim, kurallara uygunluğa ve geçmişe dönük denetim, hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim ve yetersiz kamuoyu denetimin olduğu tespitlerine yer verilmiştir³⁵.

Devlet Personel Başkanlığı verilerine göre 2010 yılı Aralık ayı itibarıyla, 21 farklı denetim biriminde 9.032 müfettiş, kontrolör, denetmen, hesap uzmanı görev yapmaktadır³⁶. Belediyelerdeki müfettişler ile KİT'lerdeki teftiş kurullarında görev yapanlar, bu sayıya dahil değildir. Bütün bunlara rağmen, yaşanan yolsuzluk ve usulsüzlükler, uluslararası alanda ve kamuoyu nezdinde kamu yönetimini küçük düşürmektedir. Zira 2009 yılında Uluslararası Şeffaflık Örgütü tarafından açıklanan 2008 Yılı Yolsuzluk Algılama Endeksi'ne göre; Türkiye'nin 4.6 oranıyla 180 ülke arasında Polonya ve Ukrayna ile birlikte 58. inci sırada yer alması denetim sisteminin de kendisini bir öz eleştiriye tabi tutmasının gereğini çok açık bir şekilde ortaya koymaktadır³⁷.

Kamu mali yönetimindeki etkin olmayan denetim sistemini değiştirmek ve yaşanan sorunların uluslara-

rası alanda kendini ispatlamış bir denetim sistemiyle çözülebileceği düşünülerek yeni bir denetim sistemi getirilmiş ve bu sistemi işler hale getirebilmek amacıyla kamu kurum ve kuruluşlarına iç denetçi ataması yapılmıştır. Ataması yapılan iç denetçilerden halen genel bütçeli idarelerde 227, özel bütçeli idarelerde 250, sosyal güvenlik kurumlarında 21 ve mahalli idarelerde 272 olmak üzere, 208 kamu idaresinde toplam 770 iç denetçi görev yapmaktadır³⁸. Getirilen bu yeni denetim modelinin kamu denetim sisteminde yaşanan sorunları çözümedeki başarısı, bu sisteme karşı olumsuz önyargıların kırılmasını ve sistemin geliştirilmesi yönünde daha kararlı adımların atılmasını sağlayacaktır. Kuşkusuz, mevcut iç denetçilerin göstereceği performans, bu kuruma olan kuşkuları azaltacaktır.

İç denetim sistemiyle ilgili olarak 5018 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelerle, yolsuzluğun olmadığı, uluslararası sistemle uyumlu, etkin, verimli, şeffaf, hesap verebilir bir kamu yönetimi hedeflenmektedir. Ancak, getirilen yeni sistem ne kadar mükemmel olursa olsun bu sistemin uygulayıcıları insan olduğundan söz konusu düzenlemelerde, mali sistemin altyapısını oluşturan uygulamalar ve sistemi işleteceklerin tabi olacakları usuller dikkate alınırken, sistemin başarısını sağlamak için asıl gerekli olan insan faktörünün ihmal edilmemesi de büyük önem taşımaktadır. Uygun kalitede insan kaynağı olmadığı durumlarda sistem ne kadar mükemmel tasarlanmış olursa olsun düzgün çalışmayabilmektedir. Bu nedenle; kurulan denetim sisteminin başarısı için hukuk kurallarının yanında, denetçilerin bazı vasıflara sahip olması da büyük önem taşımaktadır.

Sonuç

Her ne kadar yeni kamu mali yönetimimiz, iç denetim sistemini çok köklü bir geleneğe sahip olan klasik teftiş sisteminin varlığı yanı sıra bir alternatif model olarak kamu yönetimine monte etmiş olsa da, gelişen noktada mevcut yapı beraberinde bazı sorunları getirmiş ve bu yeni sisteme karşı bir direncin oluşmasına yol açmıştır. Denetim sistemindeki bu köklü değişim ancak mevcut bürokrasi ve müfettiş algısı ile kamuoyu farkındalığının artırılmasıyla aşılabilecektir.

35 Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:1 Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, T.C. Başbakanlık, Ankara, 2003, s.103-104.

36 08.11.2010 tarihinde Bilgi Edinme Kanunu kapsamında tarafından yapılan başvuruya Devlet Personel Başkanlığının 02.12.2010 tarihinde gönderdiği mailde verdiği cevapta yer alan denetim elemanları sayısı.

37 Uluslararası Şeffaflık Örgütü, http://www.transparency.org/publications/gcr/gcr_2009 (erişim Tarihi 28.12.2010).

38 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi 2011-2013, <http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home> (Erişim Tarihi 28.12.2010), s.3.

Bu bağlamda; iç denetim birimlerinin tüm kamu kurum ve kuruluşlarını kapsayacak şekilde bu birimlere fiilen işlerlik kazandırılması son derece önem arz etmektedir. Bu işlerle birlikte iç denetim mevzuatının tamamlanması, iç denetimin fiilen uygulanması ve bu uygulamaların izlenmesi, iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi, iç denetimin kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesi, iç denetçilerin nicelik ve niteliklerinin artırılması, iç denetim faaliyetlerinin uyumlaştırılması ve koordine edilmesi bu sistemin başarısının basamaklarını oluşturacaktır.

İç denetim reformunun başarılı olması durumunda; kamu yönetimindeki birçok sorunun çözüleceği, kamuda kaynak kullanımlarındaki etkinsizliklerin, israf ve yolsuzlukların azalacağı, kamu idarelerinde şeffaflığın ve hesap verebilirliğin öne çıkacağı ve idarelerin daha iyi ve kaliteli yönetileceği söylenebilir.

KAYNAKLAR

1. Abdioğlu H. (2008) "İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları", Sayıştay Dergisi, Sayı:68, 2008, s.93.
2. Acar İ.A. (2008) İç Denetim-Stratejik Plan-Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler, Yerel Siyaset Dergisi, S:26, s.79-83
3. Alptürk E. (2008) İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara
4. Aksoy T. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasibat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
5. Akşam A. (2005) İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi, Yeterlilik Tezi, Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı, Ankara
6. Arcagök M.S. ve Erüz E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
7. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu. (2005) Durum Raporu, Avrupa'da İç Denetim, Fransa
8. Başpınar A. (2006) Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, Maliye Dergisi, S:151, s.24
9. Burr T. (2007). Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesinin Kapanış Töreni, Sayıştay Dergisi.
10. Dinçer Ö. ve Yılmaz C. (2003) Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma:1 Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, T.C. Başbakanlık, Ankara.
11. Gezmiş H. (2008) Yüksek Denetim ve Türkiye Uygulaması, Kamutürk Dergisi, S:1
12. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2009) 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara, <http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home>.
13. Kamu İç Denetçileri Derneği, <http://www.kidder.org.tr/HaberOku.php?Haber>
14. Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi 2011-2013, <http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home>.
15. Kavakoğlu T. 2010, Yerel Yönetimlerde İç Denetim Modeli: Denizli İl Özel İdaresi Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.8.
16. Koçberber S. (2008) Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği, Sayıştay Dergisi, S:68
17. Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Derneği (2003) Kamu Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, <http://www.ceterisparibus.net/maliye/kamu.htm>.
18. Memiş M. Ü. (2006) İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir saha Araştırması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana <http://sosyalbilimler.cu.edu.tr/tezler/1262.pdf>.
19. Midyat C. S. (2007) Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler, http://www.stratejik-boyut.com/article_detail.php?id=43.
20. Okur Y. (2007) Türkiye'de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi, Nobel Yay., Ankara
21. Önder M.F. (2008) Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum, Asil Yayın Dağıtım, Ankara
22. Özer H. (1997) Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sayıştay Yay., Ankara
23. Özgür B. (2010) Kamu Yönetimi Denetçilerinde Etik Kültürün Geliştirilmesi, Denetişim Dergisi, S:5.
24. Tamer M. (2009). Açıklamalı-Yorumlu-İçtihatlı İl Özel İdareleri, Mustafa Tamer Stratejik Araştırmalar Vakfı Yay., İzmir.
25. Türk Dil Kurumu resmi web sitesi, <http://www.tdk.gov.tr>
26. Yılmazöz M. (2009). Türkiye'de Kamu Personel Yönetimi Sorunu, Maliye Dergisi, S.157.
27. Yücel B. (2009) Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş, Sayıştay Dergisi, Sayı:157.
28. Uluslararası Şeffaflık Örgütü, http://www.transparency.org/publications/gcr/gcr_2009.