

YÖNETİMDE İÇ KONTROL, İÇ DENETİM VE DIŞ DENETİM FONKSİYONLARININ BİRBİRLERİ İLE İLİŞKİLERİ VE TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE UYGULANMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Recai AKYEL*

ÖZET

Özel işletme ve ya kamu kurumu olsun, işletme / kurum misyonun gerçekleştirilmesinde iç kontrol, iç denetim ve dış denetimin büyük rolü bulunmaktadır. Sağlıklı ve etkin bir kurumsal yapı için iç kontrol, iç denetim ve dış denetim süreçlerinin birbirleri ile uyumlu, tamamlayıcı ve işbirliği içerisinde kurgulanması ve işletilmesi gerekmektedir. Sağlıklı ve etkin bir iç kontrol yapılanması ve işletilmesi olmadan sağlıklı, etkin ve verimli bir kurumsal yönetimin varlığı söz konusu olamaz. Etkin ve sağlıklı bir dış denetim olmadan da, sağlıklı bir iç denetim ve iç kontrol sisteminin işletilmesi ve sürdürülmesi mümkün değildir. İşletmenin / kurumun tüm faaliyetlerini kapsayan iç kontrol, iç denetim ve dış denetim süreçlerinin birbirleri ile uyumlu ve birbirlerini destekleyen bir anlayış içinde yapılandırılması ve işletilmesi bir küresel kabuldür. Türk kamu yönetimi bu küresel anlayışı ve kabulü benimsemekle birlikte, uygulamada bazı yapısal sorunları ve uygulama eksiklikleri ve işletim yetersizlikleri bulunmaktadır. Türk kamu yönetimi bu eksikliklerini ve yetersizliklerini bir an önce gidermelidir.

Anahtar Kelimeler

Yönetim, İç Kontrol, İç Denetim, Dış Denetim, Yüksek Denetim

INTERRELATION OF INTERNAL CONTROL, INTERNAL AUDIT AND EXTERNAL AUDIT FUNCTIONS IN MANAGEMENT AND AN ASSESSMENT OF THEIR IMPLEMENTATION IN PUBLIC MANAGEMENT OF TURKEY

ABSTRACT

Internal control, internal audit and external audit play a significant role in achieving the mission of a facility or organization, regardless of whether it is public or private. For a sound and effective organizational structure, it is necessary that internal control, internal audit and external audit processes are designed and operated coherently, complementarily and cooperatively. Without a soundly and effectively structured and operating internal control, existence of an effective and efficient organizational management is out of question. Likewise, without an effective and proper external audit, operating and maintaining a sound internal control and internal audit is not possible. It is globally accepted that internal control, internal audit and external audit processes, which embrace facility/organization's activities as a whole, should be designed and operated in a mutually compatible and supportive manner. Although this understanding is adopted in the public management of Turkey, there are certain structural problems, implementation weaknesses and operational defects. These

* Dr., Sayıştay Başkanı

deficiencies and weaknesses in the public management of Turkey must be eradicated as soon as possible.

Key words

Management, Internal Control, Internal Audit, External Audit, Supreme Audit

JCC: M-M1

GİRİŞ

İşletme biliminin kuralları günümüzde kamu ve özel ayrımı yapmadan tüm işletmeler için zorunlu görülmektedir. Kamu işletmeleri de verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik açısından kendilerinin özel işletmeler gibi davranmak zorunda olduklarını düşünmektedirler. Günümüzde örgüt misyonunun gerçekleştirilmesi açısından kullanılan işletme argümanları bakımından artık kamu özel ayrımı yapılmadığı gözlenmektedir. Özel sektör ile kamu sektörü zorunlu olarak iç kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemlerini kullanmaktadırlar.

Yazıda, kurum misyonunun gerçekleştirilmesinde iç kontrol, iç denetim ve dış denetimin rolünün büyük olduğu, sağlıklı ve etkin bir kurumsal yapı için iç kontrol, iç denetim ve dış denetim süreçlerinin birbirleri ile uyumlu, tamamlayıcı ve işbirliği içerisinde kurgulanması ve işletilmesi gerektiği hususu incelenmektedir. Özel sektöre özgü hususlar yazı kapsamının dışında tutulmuştur.

Yazıda, sağlıklı ve etkin bir iç kontrol yapılanması ve işletilmesi olmadan sağlıklı, etkin ve verimli bir kurumsal yönetimin varlığının söz konusu olamayacağına, etkin ve sağlıklı bir dış denetim olmadan da, sağlıklı bir iç denetim ve iç kontrol sisteminin işletilmesinin ve sürdürülmesinin mümkün olamayacağına vurgu yapılmaktadır.

Yazıda, İşletmenin / kurumun tüm faaliyetlerini kapsayan iç kontrol, iç denetim ve dış denetim süreçlerinin birbirleri ile uyumlu ve birbirlerini destekleyen bir anlayış içinde yapılandırılması ve işletilmesi anlayışının bir küresel kabul olduğu izah edilmekte olup; Türk kamu yönetiminin bu küresel anlayışı benimsemekle birlikte, uygulamada bazı yapısal sorunlarının ve uygulama eksikliklerinin ve işletim yetersizliklerinin bulunduğu izah edilmektedir.

Yazıda, 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununun, 2003 yılında, uzun süredir dış dünyada özel ve kamu sektöründe uygulanmakta olan, günümüzün küresel kabulünü yansıtan iç kontrol, iç denetim, dış denetim konseptini Türk kamu yönetimine taşımış olduğu; konu ile ilgili mevcut duruma köklü değişiklikler getirdiği; bununla birlikte, Türkiye’de iç kontrol, iç denetim ve dış denetim kavramlarının henüz tam anlamıyla anlaşılmiş ve birbirleriyle ilişkileri net bir şekilde kurulabilmiş olmadığı açıklanmaktadır. Yazıda, ayrıca, Türk kamu yönetiminin bu yetersizliklerini bir an önce gidermesi hususunda öneriler sunulmaktadır.

1. GÜNÜMÜZÜN İÇ KONTROL, İÇ DENETİM VE DIŞ (YÜKSEK) DENETİM ANLAYIŞI İLE BUNLAR ARASINDAKİ İLİŞKİ

1.1. İÇ KONTROL

1.1.1. Tanımı

İç kontrolün ne olduğunun anlaşılmasında, tanım önemli yer tutmaktadır. İç kontrolün öncelikle yönetim tarafından kurulduğu ve işletildiği, ayrıca sürekli bir süreç olduğu bilinmelidir. İç kontrol, örgütsel amaçların gerçekleştirilmesine makul güvence sağlamak için yönetim tarafından kurulan bir süreçtir (Hepworth, 2003:3).

İç kontrol, bir kurum faaliyetlerinin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesi, yönetime politikalarına bağlılığın sağlanması, varlıkların ve kaynakların korunması, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve tamlığının güvence altına alınması ile zamanında ve güvenilir mali bilgi ve yönetim bilgisinin üretilmesine destek sağlamak için, yönetim tarafından kurumsal hedefler çerçevesinde oluşturulan; kurumsal yapı, metotlar, prosedürler ve iç denetim dahil mali ve diğer kontrol sistemlerinin tamamıdır (ISSAI 100).

İç kontrol, bir örgütün mali veya operasyonel aktivitelerinde riski izleyen veya azaltan bir fiziki veya prosedürel mekanizmadır. Kurumun yönetim kurulu, yöneticisi veya diğer personeli tarafından gerçekleştirilen İç kontrol, bir süreç olarak, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek ile ilgili makul güvence sağlar (O'Regan, 2004: 149) .

1.1.2. İç Kontrolün Amacı

İç kontrolün amacı, faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmek, hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak, kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları korumaktır (Arcagök ve Erüz,2006:152).

1.1.3. İç Kontrol ile İlgili Vurgulanması Gereken Önemli Hususlar

İç Kontrolün İşlevleri vardır: İç Kontrol, uygulamaların etkinliği, kaynakların verimli ve tutumlu kullanımı, politikalar, prosedürler, kanunlar ve düzenlemeler ile uygunluk, malların ve menfaatlerin her türlü kaybının korunması, (yolsuzluk, usulsüzlük ve sahtecilikten kaynaklananlar dahil), bilginin, hesabın ve verilerin güvenilirliği ve inandırılığı hakkında yönetime güvence sağlar (www.cipfa.org.uk/).

İç kontrol sistemi bir zorunluluktur: İç kontrol süreçleri uygulamanın amacı, insanlara riski yönetmeleri konusunda yardımcı olmak, dolayısıyla da kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. İyi yönetilen hiçbir kurum belirli iç kontroller olmadan olamaz (ECIIA, 2005: 21).

İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsar: İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir. İç kontrol çerçevesi, kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsar. İç kontrollerin sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmadığı farkında olmak özellikle önemlidir (ECIIA, 2005: 22).

İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur: Bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedefler ile bu hedefleri gerçekleştirmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren iç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir bağlantı vardır (Tümer, 2010: 29).

Üst yönetim iç kontrol sistemine duyarlı olmalıdır: Üst yönetim, risk yönetiminin bir parçası olarak iç kontrollerin çerçevesini belirlemekten ve riskler değiştiğinde bu çerçeveyi güncellemekten sorumludur. Yönetim, kontrolleri uygulamalı, düzenli gözden geçirme çalışmaları yapmalı ve ilgili bölümlerden dönemsel raporlar alarak, kontrollerin etkin ve amaca uygun çalıştığından emin olmak için gerekenleri yapmalıdır. İç kontrol yönetimin fonksiyonudur. Yönetimin tutumu, organizasyon yapısı, sistemin gözden geçirilmesi, güncellenmesi, kontrollere uymada örnek olunması, iç kontrol sistemini etkiler (Bozkurt, 2010: 133).

İç kontrol sisteminin sağlıklı çalışması için iç denetime ihtiyaç vardır: İç denetim faaliyeti, iç kontrol süreçlerinin riskleri kabul edilebilir bir düzeyde yönetmek için gerektiği gibi çalıştığı konusunda objektif bir güvence vererek, yönetimin faaliyetlerine destek olur. İç denetim faaliyeti, aynı zamanda, danışmanlık hizmetleri vererek, yönetimin iç kontrol sistemini geliştirme çabalarını kolaylaştırarak ve örgütsel değişikliklerin sistem üzerindeki etkileri hakkında önerilerde bulunarak da yönetime destek olur (ECIIA, 2005: 22).

İç kontrol önemsenmektedir: İç kontrol ile ilgili uluslar arası işbirliği ve oluşumlar küresel bir bağlamda ortak standartlar oluşturulmasını sağlamıştır. 1992 yılında Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzunu yayınlayan Uluslar arası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI), 2004 yılında kılavuzunu gözden geçirilmiş olarak, yeniden yayınladı. Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzunun yayınlanması ile yüksek denetim kurumları arasında ortak bir iç kontrol konsepti geliştirme amacı vardır. (www.issai.org, <http://intosai.org>, 2010).

1.1.4. İç Kontrolün Unsurları

Kurumun genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanan İç kontrol birbirleriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelir. Etkin bir iç kontrol sürecinin ön şartı hedeflerin açık bir biçimde belirlenmesidir. İç kontrolün unsurları olarak, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme unsurlarını saymak mümkündür (INTOSAI GOV 9100, 2004).

1.1.5. İç Kontrol Sürecinde Roller ve Sorumluluklar

Organizasyon içindeki herkesin iç kontrol ile ilgili sorumlulukları bulunmaktadır. Organizasyon içindeki herkes kendi spesifik sorumlulukları bağlamında iç kontrole müdahildir. İç kontrolde sorumluluk işlem sürecinde yer alan tüm görevlileri kapsar. Kurumun bir faaliyetinde süreçte yer alan tüm yönetici ve çalışanların ortak rolü ve sorumluluğu bulunmaktadır (Aksoy, 2008: 9). Etkili bir iç kontrol için doğru iç kontrol anlayışına ve sorumluluğuna sahip yönetici ve çalışanlar yaşamsal öneme sahiptir. Ayrıca, iç kontrol sürecinde iç denetim ve yüksek denetimin rolü büyüktür.

İç Denetçiler: İç denetçiler, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynarlar. Yönetim, çoğunlukla, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturur ve Ondan iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyebilmek üzere yararlanır. İç denetçiler, iç kontrolün tasarımının ve işleyişinin değerlendirilmesinde dikkat çekici hususlara yoğunlaşarak iç kontrolün çalışması hakkında düzenli bilgiler sağlarlar. İç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi sağlayıp geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunurlar. (INTOSAI GOV 9100, 2004: 39).

Dış Denetçiler: Dış denetçiler dış (yüksek) denetim kurumlarının denetçileridir. Yüksek denetim kurumları iç kontrolün kamuda etkili bir biçimde tesisini özendirir ve destekler. Yüksek denetim kurumunun uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç kontrol değerlendirmesi yaşamsal önemdedir. Yüksek denetim kurumları bulgularını ve tavsiyelerini ilgili paydaşlara iletirler. İç kontrol, İzleme fonksiyonu çerçevesinde, yüksek denetim kurumunun denetim bulgularının ve tavsiyelerinin tatminkar bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır (Sayıştay1, 1997: 20-21).

1.2. İÇ DENETİM

1.2.1.Tanım

İç denetim, bir kurumun idarecilerinin, sorumlu oldukları süreçlerin hile, hata veya verimli ve tutumlu olmayan uygulamaların meydana gelme olasılığını en aza indirecek şekilde işlediğine dair güvence elde etmesini sağlayan işlevsel bir araçtır. (INTOSAI GOV 9100).

İç Denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülerek ve değerlendirilerek yönetime sunulan bağımsız bir belirleme hizmetidir (Hepworth, 2003:3). İç denetim, yönetsel hesap verebilirliği, örgütsel riskleri, iç kontrolleri, prosedürleri bir izleme aracı olarak yirminci yüzyılda denetimin bir branşı olarak gelişmiştir (O'Regan, 2004: 147).

1.2.2. İç Denetimin İlkeleri

İç Denetçiler Enstitüsü iç denetimi, bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve faaliyetleri geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma faaliyeti olarak tanımlar. İç denetim, risk yönetiminin etkinliğini, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmeye ve iyileştirmeye yönelik sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kurumun amaçlarına ulaşmasına yardım eder. İç denetimin görev ve sorumlulukları bağlamında iç denetimde uygulanması gereken bazı genel ilkelere aşağıda yer verilmiştir (INTOSAI GOV 9100):

- İç denetim, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri yoluyla iç kontrol yapısının devam eden etkinliği ve verimliliğini inceler ve katkı sağlar; böylece etkin bir iç kontrolde önemli bir rol oynarlar.

- Yönetim, genellikle iç denetim fonksiyonunu, iç kontrol çerçevesinin bir parçası olarak kurar. İç denetçilerin görevleri kurumun iç kontrol yapısının çok önemli

bir parçasıdır. Ancak, iç denetim fonksiyonu, görev ve yetkisi, kurum içinde spesifik iç kontrol prosedürlerinin uygulanmasını içermez. Bu, idarenin kendi sorumluluğundadır.

- Etkin bir iç denetim fonksiyonu, iç kontrol sisteminin geliştirilmesine katkı sağlamak için kontrollerin yeterliliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve raporlanmasını içerir.

- İç denetim fonksiyonu, yönetim kurulu ve idarece oluşturulan risk kriterlerini dikkate alması gereken sürekli, risk tabanlı bir yaklaşımdan yararlanmalıdır.

İç denetim, denetledikleri kurumun bir parçası olsa da, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlık ve tarafsızlığının korunmasına yardımcı olmak için bazı güvenceler sağlanmalıdır. İç denetim fonksiyonu, işlevsel ve organizasyonel olarak ilgili yasal çerçevede mümkün olduğunca bağımsız olmalıdır (**ISSAI 1**).

1.3. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

Kamuda etkin yönetim ve hesap verebilirlik, kapsamlı bir iç kontrol yapısının kurulmasına bağlıdır. Bu iç kontrol yapının “kontrol” ve “iç denetim” olarak iki özelliği vardır. Ancak, tamamen iki değişik aktivite olarak İngilizcede tanımlandığı halde, bazı ülkelerde, dilin aynı terminolojiyi kullanması nedeniyle, bu ayrım yapılmaz. Ayrıca, bu iki nitelik karıştırılmaktadır. Oysa Kontrol ile iç denetim arasında önemli ayrımlar vardır. Kontrol, iç denetimin fonksiyonunu sağlayamaz, iç denetim de kontrolün fonksiyonunu sağlayamaz (Hepwort, 2002:1).

İç kontrol ve iç denetim birbirleri ile yakından ilişkili fakat ayrı iki kavramdır. İç denetim faaliyeti risk yönetimi ile kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimini kapsayacak şekilde yapılmalıdır İç kontrol sistemi, örgütsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda ve ilgili hususlarda makul güvence sağlamak üzere örgüt bünyesinde tesis edilmiş sistemler ağının bütünüdür. İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına, amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür.

İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlaması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. (Korkmaz, 2007: 8).

Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. İç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur (Korkmaz, 2007: 9).

Yönetimden bağımsız ve organizasyonun bünyesindeki en üst seviyedeki yetkiliye rapor veren bir iç denetim birimi organizasyonel yapıya dahil edilmelidir. İç denetim birimleri bir organizasyonun faaliyetlerinin geliştirilmesi bakımından sürekli imkanlar sağlamak suretiyle iç kontrolün önemli bir unsurunu oluşturur.

İç kontrolde İzleme fonksiyonu, denetim bulgularının ve tavsiyelerinin tatminkar bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır (www.turkeypfn.org).

İç denetim, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynarlar. Bununla birlikte, iç denetim iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi ve dokümanite edilmesi bakımlarından yönetimin öncelikli sorumluluğuna sahip değildir.

Yönetim, çoğunlukla, iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak bir iç denetim birimi oluşturur ve Ondan iç kontrol sisteminin etkinliğini izleyebilmek üzere yararlanır. İç denetim, iç kontrolün tasarımının ve işleyişinin değerlendirilmesinde dikkat çekici hususlara yoğunlaşarak iç kontrolün çalışması hakkında düzenli bilgiler sağlarlar. İç kontrolün güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi sağlayıp geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunurlar. Ancak, iç denetim biriminin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması gerekir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 39).

1.4. DIŞ DENETİM (YÜKSEK DENETİM)

1.4.1. Tanımı

Kamu dış denetiminin uluslar arası literatürdeki adı, yüksek denetimdir. Kamu dış denetiminin bağımsızlığı anayasal güvence altındadır. Yüksek denetim, yüksek denetim kurumunun yapmış olduğu denetimdir. Yüksek denetim kurumu ise, kanuna binaen devletin en yüksek kamu denetimi fonksiyonunu icra eden devletin bir kamu organıdır (ISSAI 100). Yüksek denetim kurumları genellikle Yüksek Yasa-koyucu organ tarafından veya Anayasal düzenleme ile kurulur. Yazıda, dış denetim yerine uluslar arası literatüre uygunluk bakımından, yüksek denetim terimi kullanılacaktır.

1.4.2. Yüksek Denetimin Amacı

Yüksek denetim veya bağımsız dış denetimin amacının aslında çok yönlü ve kapsamlı olduğu anlaşılmaktadır. 2010 yılında Viyana'da yapılan kamu dış denetiminin güçlendirilmesi konferansının sonuç bildirgesinden denetimin amacının ne olduğunu çıkarmak mümkündür (www.intosai.org):

Yüksek denetimin (bağımsız dış denetim) amacı, sağlıklı bir mali yönetime önemli ölçüde katkıda bulunmak, kamu yönetimini desteklemek, yönetimlerin performanslarını iyileştirmek, saydamlığı artırmak, hesap verilebilirliği sağlamak, güvenilirliği güvence altına almak, yolsuzlukla mücadele etmek, kamu fonlarının verimli kullanılmasını sağlamak, İyi yönetişimi desteklemek, halkın kamu yönetimine olan güvenini güçlendirmek, ulusal ve uluslar arası hedeflere ulaşmaya katkı sağlamak, Birleşmiş Milletler Milenyum Kalkınma Hedeflerine ulaşılmasına katkı sağlamaktır.

1.4.3. Denetimin Kapsamı

Ulusal bütçeye yansıtılıp yansıtılmadığından ve ya nasıl yansıtıldığından bağımsız olarak tüm kamu mali faaliyetleri, vergilerin toplanması yüksek denetleme kurumu denetimine tabi olmalıdır. Ayrıca, kamu sözleşmeleri ve kamu çalışmaları, elektronik veri işleme araçları, kamu şirketleri, sübvans edilen kurumlar, uluslar arası

ve uluslar üstü organizasyonların denetimi de yapılabilirdir. Yüksek denetim kurumunun denetim yetkisinin asıl unsurları her ülkenin kendi koşullarına ve ihtiyaçlarına bağlıdır.

Yüksek denetleme kurumu kamu harcamalarının düzenlilik, uygunluk, tutumluluk, verimlilik ve etkinliğini inceler. Bunlar temelde eşit değere sahiptir. Her bir durum için öncelikleri belirlemek yüksek denetim kurumunun elindedir (ISSAI 1).

1.4.4. Yüksek Denetim Kurumunun Nitelikleri

Yüksek denetimi (bağımsız dış denetimi), iç denetimden ayıran en büyük faktör yüksek denetimin taşıdığı önemli nitelikleridir. Bağımsızlığa İlişkin Meksiko Deklarasyonunda yüksek denetim kurumunun taşıması gereken niteliklere yer verilmektedir (www.issai.org). Deklarasyona göre;

- Yüksek denetim kurumu uygun ve etkili bir anayasal, yasal, hukuki çerçevede yer almalı ve hukuki düzenlemeler fiilen uygulanmalıdır.
- Yüksek denetleme kurumu başkan ve üyelerinin görevlerinin ifasında bağımsız olmaları ve görevi sürdürme hakkı (teminatı) ve yasal dokunulmazlıkları tanınmalıdır.
- Yüksek denetim kurumunun fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi tanınmalıdır.
- Yüksek denetim kurumu bilgiye sınırsız erişebilmelidir.
- Yüksek denetim kurumunun denetim çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü olmalıdır.
- Yüksek denetleme kurumunun denetim raporlarının içeriklerini ve zamanlamasını belirleme, raporları yayımlama ve dağıtma hakları olmalıdır.
- Yüksek denetleme kurumunun tavsiyeleriyle ilgili etkili bir izleme mekanizması olmalıdır.
- Mali ve idari özerklik ile birlikte; yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynaklar olmalıdır.
- Kamu sektörü denetçileri için bir Etik Kodlar Belgesi hazırlanmalıdır.

1.5. Yüksek Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

Uluslar arası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI), 1992 yılında yayınlanan Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzunu 2004 yılında gözden geçirilmiş olarak, yeniden yayınladı. Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzunun yayınlanması ile yüksek denetim kurumları (Sayıştaylar) arasında ortak bir iç kontrol konsepti geliştirme amacı vardı.

Yüksek denetim kurumları iç kontrolün kamuda etkili bir biçimde tesisini özendirir ve destekler. Yüksek denetim kurumunun uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç kontrolü değerlendirmesi yaşamsal önemdedir. Yüksek denetim kurumları bulgularını ve tavsiyelerini ilgili paydaşlara iletirler.

Yüksek denetim kurumu denetçilerinin iç kontrol değerlendirmesi şu hususları içerir:

- Kontrollerin değerlendirildiği riskin öneminin ve hassasiyetinin belirlenmesi,

-Kaynakların kötüye kullanımının ortaya çıkaracağı duyarlılığın değerlendirilmesi, etik kuralların değerlendirilmesi, ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik konusunda hedeflere varmadaki başarısızlığın değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği zorunluluklar bakımından yetersizliğin değerlendirilmesi, yasalara ve düzenlemelere aykırılığın değerlendirilmesi,

-İlgili kontrollerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi,

-Kontrol etkinliği hakkında halihazırda bilinenlerin belirlenmesi,

-Kontrol tasarımının yeterliliğinin değerlendirilmesi,

-Kontrollerin etkin olması durumunda, bunun testler aracılığıyla saptanması,

gibi hususlar hakkında iç kontrol değerlendirmeleri ile ilgili rapor düzenlenir ve gereğinin yapılması için ilgili kuruma verilir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 40-41).

İç kontrolde İzleme fonksiyonu, iç denetim ve dış denetim bulgularının ve tavsiyelerinin tatminkar bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır.

1.6. Yüksek Denetim Ve İç Denetim İlişkisi

Günümüzde dış denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun önemi giderek artmaktadır. Çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim birimi bulunan yerde bağımsız dış denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde görüş belirtebilir. Dış denetçinin desteği ile iç denetim programının planlanması ve iş bölümü yapılabilir. İç denetçi ile dış denetçi arasında bir işbirliği olmalıdır (Korkmaz, 2007: 9).

İç denetim personeli, bir kurumun iç kontrolünün izlenmesi rolüne ek olarak, dış denetçiye doğrudan destek sağlayarak dış denetim çabalarının etkinliğine de katkıda bulunur. Dış denetim prosedürlerinin yapısı, kapsamı veya zamanlaması, dış denetçinin iç denetçinin çalışmasına güven duyup duymamasına göre değişebilir.

Yüksek denetim kurumlarının ihtiyaç duyulan alanlarda güçlü iç denetim birimlerinin mevcudiyetini sağlamada çıkarları bulunmaktadır. Bu yüzden yüksek denetim kurumları, kurumlarda iç denetim birimlerinin kurulmasını, bağımsızlığını ve güçlenmesini desteklemelidir. Yüksek denetim kurumu deneyim ve bilgi paylaşabilmek ve göreve karşılıklı biçimde katkıda bulunabilmek ve onu tamamlayabilmek için iç denetim birimleriyle iş ilişkileri geliştirmeye önem verir.

Güçlü bir iç denetim birimi yüksek denetim kurumlarının denetim yükünü hafifletip denetimdeki mükerrerliğini önleyebilir. Yüksek denetim kurumu, iç denetim raporlarının ilgili çalışma kağıtlarının ve denetim kararlarına ilişkin bilgilerin erişim hakkına sahip olmalıdır (INTOSAI GOV 9100, 2004: 41).

1.6.1. Yüksek Denetim ile İç Denetim İlişisine Dair Küresel Anlayış

Kamu sektöründe yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler arasında koordinasyon ve işbirliğinin sağlanması hususunda, İNTOSAI tarafından INTOSAI GOV 9150 standardı yayınlanmıştır (www.issai.org). Bu standart, her iki tarafın kendine özgü fonksiyonları ile mesleki gerekliliklerinin de dikkate alınması suretiyle, kamu sektöründe yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler arasında koordinasyon ve işbirliğinin nasıl gerçekleştirileceğine rehberlik etmektedir.

Yüksek denetim kurumları ile iç denetçilerin farklı ve net bir biçimde tanımlanmış rolleri olmasına rağmen, her ikisinin ortak amacı da kamu kaynaklarının kullanımında saydamlık ve hesap verilebilirliğe katkıda bulunmak suretiyle iyi yönetişimi desteklemek ve aynı zamanda verimli, etkin ve ekonomik kamu yönetimini teşvik etmektir. Yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler arasında koordinasyon ve işbirliği sağlanarak her iki tarafın çalışmalarının etkinliği artırılabilir.

Hem yüksek denetim kurumları hem de iç denetçiler her türlü devlet denetimini gerçekleştirebilir ve farklı ve önemli katkılarda bulunabilir. Yüksek denetim kurumlarının iç denetim fonksiyonunun etkinliğini değerlendirmek gibi ek bir sorumluluğu da vardır.

İç denetimin etkin olduğu kanaatine varılırsa, yüksek denetim kurumunun tam ve ayrıntılı bir denetim yapma hakkı saklı kalmak kaydıyla, yüksek denetim kurumu ile iç denetim arasında uygun bir iş paylaşımı veya görevlendirmenin yapılması ve işbirliğinin gerçekleştirilmesine yönelik gayret gösterilmelidir. Bu çaba, her iki tarafın kamu hizmetlerinde verimlilik ve etkinliğe yönelik sürmekte olan gayretlerine de yarar sağlayacaktır.

Yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler arasındaki koordinasyon ve işbirliğinin sağlanmasına çalışılırken, her iki tarafa ilişkin anayasal ve yasal çerçeve ile anlaşmalar dikkate alınmalıdır. Bu çerçeveler, farklı tarafların işbirliği ve sorumluluklarını tanımlayabilir. İşbirliği, çoğunlukla yüksek denetim kurumlarının isteğine göre gerçekleşir, ancak mümkün olduğu hallerde, yüksek denetim Kurumları ile iç denetçiler arasında işbirliği ve koordinasyon, denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik bir fırsat olarak da değerlendirilmelidir.

Kamu sektöründe, yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler çok çeşitli şekillerde işbirliği yapabilir. Böylesi bir işbirliği, yüksek denetim Kurumları ile iç denetçiler tarafından yürütülen çalışmaların kapsamında yaşanabilecek çakışmaların önlenilebileceği alanlarda, beraber çalışma yapmaktan elde edilecek faydayı azami seviyeye çıkarabilir. İç denetçilerin, dış denetimin etkinliğine yapabileceği katkılar da dikkate alınmıştır (INTOSAI GOV 9150).

1.6.1.1. İlgili INTOSAI Standartlarının Tanınması

Hem yüksek denetim kurumları hem de iç denetçiler için, denetimde bağımsızlık ve tarafsızlık gerekliliği önemlidir. Bir iç denetçinin denetimde bağımsız ve tarafsız olması, bir iç denetçi ile koordineli ve işbirliği içerisinde çalışıp çalışmamaya ve iç denetçinin çalışmasını ne derece kullanabileceğine karar vermesi bakımından yüksek

denetim kurumu için önemli faktörlerdir. Hem yüksek denetim kurumlarının hem de iç denetçilerin kendilerine ait bağımsızlık standartları vardır.

İç denetim hizmetleri, içerisinde kuruldukları kurumun yöneticisine bağlıdır. Ancak, kendilerine ait yasal çerçevede mümkün olduğunca işlevsel ve organizasyonel olarak bağımsız olacaklardır. Özellikle iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığına karar verilmesi için kullanılan kriterlerle ilgili olarak, ISSAI standartları referans alınacaktır.

Yüksek denetim kurumu bir iç denetçinin çalışmasından faydalandığında, iç denetçinin gerekli özeni gösterdiğine ve ilgili denetim standartlarına uyduğuna dair güvence elde etmek amacıyla bazı prosedürler uygular. Yüksek denetim kurumu, iç denetçinin çalışmasının kalitesini gözden geçirebilir (**ISSAI 1610**).

Yüksek denetim kurumu, verdiği denetim görüşü için yegâne sorumluluğa sahiptir ve bu sorumluluk, iç denetçilerin çalışmasından faydalanması ile azalmaz (**ISSAI 1610, ISA 610**).

1.6.1.2. Görev Ve Sorumluluklar

Yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler arasında koordinasyon ve işbirliği oluşturulurken, her iki tarafın da özel belirlenmiş görevleri vardır. Yüksek denetim kurumu, dış denetçi olarak faaliyet gösterir ve yasama veya parlamento (dolaylı olarak da halka) raporlama yapar. İç denetçiler ise denetlenen kurum için çalışır ve raporlamalarını bu kuruma yapar (idari olarak yönetime; fonksiyonel olarak yönetimden sorumlu olanlara; uygun olduğu hallerde, dış gözetim organına). Bazı düzenlemeler, iç denetçilerin yüksek denetim kurumuna da raporlama yapmasını gerektirebilir.

1.6.1.3. Koordinasyon Ve İşbirliğinin Faydaları

Yüksek Denetim Kurumları ile iç denetçiler arasında kurulacak koordinasyon ve işbirliğinden elde edilebilecek faydalar şunlardır:

- Görüş ve bilgi paylaşımı,
- İyi yönetim ve hesap verilebilirlik uygulamalarının desteklenmesine yönelik ortak çabalarının güçlendirilmesi ve iç kontrolün öneminin idarece daha fazla anlaşılmasının sağlanması;
- Aşağıda belirtilen hususlara dayalı daha verimli denetimler: Koordineli planlama ve iletişim sonucunda daha koordineli iç ve dış denetim. Yüksek Denetim Kurumu ile iç denetçiler için net denetim kapsamı.
- Denetim çalışmasının gereksiz tekrar edilmesi olasılığının azaltılması,
- Denetlenen kurumdaki aksamaların asgari seviyeye indirilmesi,
- Risk değerlendirmeleri ve önemli risklerin tespit edilmesi yoluyla denetim kapsamının iyileştirilmesi ve azami seviyeye çıkarılması,
- Denetim hizmetlerinin etkinliğini artıracak denetim tavsiyelerine ilişkin karşılıklı destek sağlanması.

1.6.1.4. Koordinasyon Ve İşbirliğinin Potansiyel Riskleri

Koordinasyon ve işbirliği sürecine özgü, yönetilmesi gereken bazı riskler mevcuttur. Bu risklerden bazıları şunlardır:

- Gizlilik, bağımsızlık ve tarafsızlığa gölge düşmesi,
- Olası çıkar çatışmaları,
- Sorumlulukların zayıflatılması,
- Bağımsızlık veya denetime ilişkin farklı mesleki standartların kullanımı,
- Birbirlerinin çalışmalarını kullanırken sonuçların yanlış yorumlanması,
- Konuya ilişkin çıkarılan sonuçların veya verilen görüşlerin farklı olması ihtimali;
- Diğer denetçinin olası bulgularının, bu bulguları destekleyecek yeterli kanıt elde edilmeden önce dışardan bir tarafa zamanından önce iletilmesi olasılığı
- Koordinasyon ve işbirliğinin boyutuna karar verilirken diğer denetçi üzerine konulan kısıtlama veya sınırlandırmaların dikkate alınmaması.

1.6.1.5. İşbirliği Yolları

Yüksek Denetim Kurumları ile iç denetçiler arasında koordinasyon ve işbirliği çok çeşitli şekillerde mümkündür. İşbirliği ve koordinasyonun derecesi, bağımsızlık ve yasal kısıtlamaların dikkate alınması da dahil olmak üzere bazı şartlara bağlı olarak değişebilir. Koordinasyon ve işbirliği, aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilebilir:

- Denetim planlama/ denetim stratejisinin karşılıklı olarak iletilmesi, yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler arasında düzenli toplantıların yapılması, bilgi paylaşımı için düzenlemelerin yapılması, denetim raporlarının birbirlerine iletilmesi, ortak eğitim program ve kurslarının düzenlenmesi ile eğitim materyallerinin paylaşımı,
- Metodolojilerin geliştirilmesi, eğitim materyalleri, metodolojileri ile denetim çalışma programlarının paylaşımı, denetim dokümanlarına erişimin verilmesi, personelin geçici görevle görevlendirilmesi,
- Uygulanacak olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ile boyutuna karar verilirken birbirlerinin çalışmalarının bazı yönlerinden faydalanılması ile denetim kanıtlarının toplanması veya verilerin test edilmesi gibi bazı denetim prosedürlerinde işbirliği yapılması.

1.6.1.6. Koordinasyon Ve İşbirliği Alanları

Yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler arasında koordinasyon ve işbirliği alanları şu hususları içerebilir:

Denetlenen kurumun iç kontrol çerçevesi, mali tablolarının yasa ve düzenlemelere olan uygunluğu, performans göstergeleri ile performans çalışmalarının, kamu yönetimi ile risk yönetiminin değerlendirilmesi; denetlenen kurumun sistem ve operasyonel süreçlerinin dokümante edilmesi, denetim prosedürleri geliştirilmesi,

denetim prosedürlerinin uygulanması ile dolandırıcılık ve yolsuzluk iddialarının soruşturulması (INTOSAI GOV 9130).

1.6.1.7. Koordinasyon Ve İşbirliğinin Aşamaları Ve İçeriği

Koordinasyon ve işbirliği, bütün denetim süreci boyunca gerçekleşebilir. Ön hazırlık aşamasında, Planlama aşamasında, Sonraki denetim prosedürlerinin yürütülmesi sırasında, sonuçların çıkarılması, denetimin tamamlanması ve raporlama aşamalarında ve denetim bulgu ve tavsiyelerinin izlenmesinde işbirliği ve koordinasyon sürer. Yüksek denetim kurumları ile iç denetçiler arasındaki sürekli bir niteliğe sahip olan değerlendirme ve iletişime ilişkin dokümanlar, her iki tarafın kendilerine ait denetim dokümanları arasında yer almalıdır.

Yüksek Denetim Kurumu iç denetçinin çalışmasını kullanma niyetindeyse, şu hususları değerlendirmelidir:

İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı, iç denetçinin tarafsızlığı ile mesleki ve teknik yeterliği, iç denetçinin çalışmasının gerekli mesleki özen gösterilerek yapıp yapılmadığı, herhangi bir taraf veya şahıs tarafından iç denetim fonksiyonu üzerine konulan her türlü kısıtlamanın etkisi, çalışmanın usulüne uygun bir şekilde gözetildiği, gözden geçirildiği ve dokümante edilip edilmediği, iç denetçi tarafından kullanılan çalışma metodlarının uygunluğu, makul sonuçlar elde etmek için yeterli, uygun ve ilgili kanıtın elde edilip edilmediği, vb. hususları değerlendirilir.

1.6.1.8. Sonuçların Çıkarılması, Denetimin Tamamlanması Ve Raporlama Aşaması

İç denetçilerin çalışmasının, dış denetçiler tarafından elde edilen bulguları veya ulaşılan sonuçları desteklemesi halinde, yüksek denetim kurumu iç denetçilerce yürütülmüş olan çalışmadan faydalanabilir. Bu durum, yüksek denetim kurumunun denetim hedeflerine dayalı bir sonuca ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek yükümlülüğünü kaldırmaz; ancak denetçinin çalışmasının miktarını azaltabilir.

Bir denetim sonucu elde edilen bulgular veya sonuçlar ile iç denetçilerin raporunda sunulanlar arasında tutarsızlık olması durumunda, yüksek denetim kurumu ve iç denetçi birlikte, tutarsızlığın nedenini araştırır ve denetim kanıtının analizi ve yorumlamasının yeterli ve makul olup olmadığını yeniden değerlendirir.

Yüksek Denetim Kurumu, iç denetçi ile herhangi bir tutarsızlığı görüşebilir ve ilgili ve uygun taraflara raporlama yapmayı göz önünde bulundurabilir.

2. TÜRKİYE'DE İÇ KONTROL, İÇ DENETİM VE DIŞ DENETİM UYGULAMASI

Türkiye'de kamu mali yönetiminin yapısının, işleyişinin, raporlanmasının ve kontrolünün nasıl yapılacağı ve nasıl olacağı hususları 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunda düzenlenmektedir (Akyel- Söyler, 2010:10). Ayrıca, kurumların kamu mali iç kontrol sistemlerini nasıl kuracaklarına dair Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği yayınlanmıştır (Resmi Gazete,

26.12.2007: 26738). Kurumlar iç kontrol sistemlerini bu tebliğde belirtilen standartlara göre kurmak zorundadırlar. Türk kamu mali yönetimindeki iç kontrol, iç denetim ve dış denetimin nasıl olacağı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer almıştır

2.1. İç Kontrol

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda iç kontrol sistemi düzenlenmiştir. İç kontrol sistemine ilişkin olarak; iç kontrolün tanımı ve amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçilerin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri hususlarına yer verilmiştir (Resmi Gazete, 24.12.2003: 25326).

Kanununda iç kontrol, "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır.

Kanunda iç kontrolün amaçları sayılarak belirlenmiştir. Kanunda, kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin, harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluştuğu belirtilmiştir.

Kanunda, üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır. Kanunda, ayrıca, mali hizmetler birimleri, muhasebe yetkilileri ve iç denetçilerin iç kontrol alanındaki görev ve sorumluluklarına yer verilmiştir.

Kanunda, görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standart ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir denilmektedir. Buna göre, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 20.11.2006 tarihli ve 12 sayılı kararı ile Kamu İç Denetim Standartları belirlenmiş bulunmaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları ise COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların İç kontrol standartlarında, iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanacağı belirtilmiştir. kamu idarelerinin malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu, Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce, görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği belirtilmiştir (Örenay, 2010:139).

Bu çerçevede, kamu idareleri tarafından görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin olarak belirlenebilecek ayrıntılı standartlar, 5018 sayılı Kanuna, ilgili diğer mevzuata ve Kamu İç Kontrol Standartlarına uygun olmak ve idareye münhasır spesifik süreçlere ilişkin olmak zorundadır. İdarelerce gerek görülmesi halinde hazırlanabilecek İdare Ayrıntılı İç Kontrol Standartları, idarelerin yasal ve idari yapıları ile personel ve mali durumları gibi her bir idarenin kendine özgü koşulları dikkate alınarak katılımcı yöntemlerle belirlenecek ve üst yönetici onayını izleyen 10 işgünü içinde Maliye Bakanlığına gönderilecektir.

Kamu İç Kontrol Standartları; idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün unsurları olan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiştir.

İç kontrolün değerlendirilmesi; İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.

İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.

İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.

İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.

İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.

İç denetim; İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır. İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir. İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.

Türk kamu yönetiminde iç kontrol ile ilgili asıl sorun mevcut düzenlemelerin etkin olarak uygulanmamasıdır. Ayrıca, Türk kamu yönetiminde yapılan bir kısım düzenleme ve çalışmalara rağmen, kurumlardaki iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik faaliyetlerin gereken ölçüde olmadığı da söylenebilir(SGB,2007:7-8).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca kamu kurumlarınca yapılması gereken çalışmalar henüz tamamlanamamıştır.Bu yüzden iç denetçiler, kamu kurumlarında iç denetim yaparken kurumların iç kontrol sistemlerini denetleyememişlerdir.Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinin istemiş olduğu

sistematikte kurumların iç kontrol sistemleri ile ilgili veri değerlendirme mümkün olmamıştır (İDKK,2009:69).

2.2. İç Denetim

Türkiye’de iç denetimi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu düzenlemektedir (www.rega.org). Kanunda, iç denetimin tanımı, genel kabul görmüş standartlara referans, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri gibi hususlar yer almıştır.

İç Denetimin Tanımı; 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 mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir (Çolak,2008: 25).

İç Denetim Sorumluları; Kanuna göre, iç denetim iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

İç Denetçinin Görevleri; Kanun iç denetçinin görevlerini belirlemiştir. İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslar arası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz. İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar.

İç denetçi nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirir, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapar ve bu konularda önerilerde bulunur, denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu; İç denetim koordinasyon kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere, sayılan görevleri yürütür. Bu görevlerden biri de, kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamaktır.

Türk kamu yönetiminde iç denetim sisteminin işletiminde sorunlar bulunmaktadır. Türk kamu mali yönetimindeki iç denetim sistemi, uygulamada henüz sağlam ve güçlü olmaktan oldukça uzaktır. Ayrıca, kamu mali yönetim dışındaki faaliyet alanlarında da henüz yer almamaktadır. Kurumların iç denetim birimleri henüz iç kontrol sistemlerini değerlendirememektedir (Gürkan, 2010:175).

Türk kamu yönetiminde iç denetimin kabiliyet ve kapasitesinin değerlendirilmesi sonucunda bazı zayıflıkların varlığı anlaşılmaktadır. Bu zayıflıkların giderilebilmesi için

yapılması gerekenler olarak şunları ifade etmek mümkündür. İç denetime ilişkin üçüncül düzey mevzuatın tamamlanması, kamuda iç denetim sisteminin sahiplenilmesi, kamu iç denetçilerinin uluslar arası denetim standartlarına uygun eğitilmesi ve iç denetçi atamalarının tamamlanması gerekmektedir (İDKK,2009:69).

2.3.Dış Denetim

Kanuna göre, Türkiye’de dış denetim yetki ve sorumluluğunun verildiği tek kurum Sayıştay’dır. Sayıştay, bağımsız dış kamu denetim birimi niteliğiyle, uluslar arası standartlara göre bir yüksek denetim kurumudur. Türk Sayıştay’ı hem bir anayasal yüksek denetim kurumudur, hem de kesin hüküm niteliğindeki kararlarıyla yüksek mali yargı niteliğindedir.

Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslar arası denetim standartları dikkate alınarak;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibariyle konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir.

SONUÇ

Yazıda, kurumsal misyonun gerçekleşmesinde önemli rol oynayan iç kontrol, iç denetim ve dış denetim (yüksek denetim) sistemlerinin kurulumu ve işletimiyle ilgili küresel yaklaşım izah edildi. İç kontrol, iç denetim ve dış denetim arasındaki ilişki irdelendi. Bunların Türk kamu yönetimine yansımaları analiz edildi. Özel sektör uygulamaları kapsam dışı bırakıldı.

Uluslar arası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI), gerek iç kontrol, gerek iç denetim ve gerekse dış kontrol konusunda standartlar belirleyerek, bu konularda küresel düzeyde ortak kabul ve anlayış sağlamaktadır. Bağımsız kamu dış denetimin uluslararası kabul gören adı yüksek denetim kurumudur. İç kontrol, iç denetim ve dış denetim yapılarının kurulumu, işletimi ve aralarındaki ilişki ağını düzenleyen standartları ülkelerin yüksek denetim kurumları belirlemektedir.

Türkiye’de kamu mali yönetiminde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemlerinin kuruluşunu, işleyişini ve aralarındaki ilişkinin nasıl olacağını Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu düzenlemektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türk kamu yönetimi reformu çabaları çerçevesinde, 2003 yılında çıkarılmış bir kanundur. Kanun, kamu mali yönetiminin yapılanmasını, işleyişini, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim hususlarını yeniden ve küresel anlayışa uygun olarak düzenlemektedir. Kanunun çoğu maddelerinde, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim maddeleri dahil olmak üzere, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak, şu şekilde gerçekleştirilir, denilmektedir. Yani, Türk kamu mali yönetiminde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim konuları günümüz küresel anlayışa uygun olarak, genel kabul görmüş uluslararası standartlara göre düzenlenmiştir.

Bütün bunlarla birlikte, Türk kamu yönetiminde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim hususlarında yolunda gitmeyen, sağlıklı olmayan yapılanmalar ve gerçekleştirilememeyi doğuran olumsuzluklar bulunmaktadır. Bu hususların vurgulanması ve bunlar ile ilgili önerilerin dile getirilmesi önem arz etmektedir.

Türk kamu mali yönetiminde kurulan iç kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemleri henüz sağlıklı bir şekilde işletilememektedir. 2003 yılında kamu mali yönetimine getirilen bu reform, çoğu reform çabalarında olduğu gibi yarım kalmıştır. Konunun mevzuat bakımından, anayasal, yasal ve düzenleyici işlemler açısından uyumlulaştırılması henüz mümkün olmamıştır. Yasal ve ikincil düzenleme eksikliği bulunmaktadır. Kurumlarda üst yönetimin ilgisizliği ve bilgisizliği gözlenmektedir, diğer personelin de herhangi bir kaygısı görünmemektedir.

Dış denetim sağlıklı çalışmamaktadır. 2003 yılında çıkarılan dış denetimi düzenleyen kanunda, Dış denetim, genel kabul görmüş uluslar arası denetim standartları dikkate alınarak, Sayıştay tarafından yapılır. Dış denetime ilişkin hususlar ilgili kanununda düzenlenir, denilmektedir. Ancak, 2010 yılı ikinci yarısında söz konusu kanun henüz çıkarılmamıştır. Sayıştay, dış denetim görevini yapamamaktadır. Sağlıklı bir dış denetim olmayınca da, iç denetimin ve iç kontrolün sağlıklı işleminin denetimi yapılamamaktadır. İç kontrol ve iç denetim sistemlerinde oluşabilecek sapmalar ve

uygunsuzluklar tespit edilememekte ve düzeltici tedbirler alınamamaktadır. Dış denetimin nasıl yapılacağını düzenleyecek olan

Sayıştay kanunu bir an önce çıkartılmalıdır.

Günümüz küresel kabulüne göre, iç kontrol, iç denetim ve dış denetimin kurumun mali faaliyetlerinin yanı sıra, kurumun diğer faaliyetlerini de kapsamaları gerekmektedir. Oysa Türkiye’de iç kontrol, iç denetim ve dış kontrol sadece kamu mali yönetimi için genel olarak düzenlenmiştir. Mali yapı dışında, kamunun diğer faaliyet alanları için genel bir düzenleme bulunmamaktadır. İç kontrol, iç denetim ve dış denetimin kamunun tüm faaliyet alanlarını kapsayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

İç kontrol ve iç denetimin sağlıklı işletilmesi bakımından herhangi bir yasal veya ikincil düzenleme eksikliği bulunmamakta olup; iç kontrol sisteminin işletilememesi ve iç denetim sisteminin işletilememesinin nedenleri kurumun üst yönetimlerinin bilgisiz ve duyarsız olmalarıdır. Olumsuz durumu sürdüren de Sayıştayın bunlar üzerinde etkin dış denetim faaliyetinde bulunmamasıdır.

Türk kamu mali yönetiminde, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim arasında iletişim, koordinasyon ve işbirliği yapılmasını engelleyici herhangi bir yasal veya yönetsel düzenleme bulunmamaktadır. Sistemler arasında iletişim, koordine ve işbirliği olmamasının nedeni insan unsuru kaynaklı ve kurum kültürü bağlamıdır. Kurumlarda çalışan insanların bu zorunluluğu fark etmeleri ve gereğini yapmaları gerekmektedir.

Bir kurumun misyonunun gerçekleştirilmesinde, iç kontrol, iç denetim ve yüksek denetim süreçlerinin hayati önemi bulunmaktadır. Bu üç sürecin bir sistematik yaklaşım içerisinde birbirleri ile ilişkili, koordineli ve tamamlayıcı nitelikte düzenlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Aksoy, Mehmet (2008), Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, Muhasebe Kontrolleri Derneği Yayını, Ankara.

Akyel R. Ve İ. Söyler, (2010), Yönetimin Kontrol Fonksiyonu Bağlamında Kamu Harcamalarının Kontrolü, Eleştirel ve Normatif Bir yaklaşım, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 258, Mart 2010, Gelirler Kontrolörleri Derneği Aylık Yayını, s.7-20, Ankara.

Arcagök, Sait- Erüz, Ertan (2006), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, HUD Yayını, Ankara.

Bozkurt, Mehmet (2010), “ İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”, SAYDER Dış Denetim Dergisi, Sayı 1, (Temmuz-Ağustos-Eylül), s.129-136.

Çolak, Bayram (2008), Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Ümit Ofset Baskı, Ankara.

ECIIA (2005), Avrupa'da İç Denetim, Konum Raporu, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Brüksel.

Gürkan, Nazmi Zarifi (2010), Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Hepworth, Noel, (2003), Audit and Control, CEF Conference, Slovenia, 2003, CİPFA, UK.

Hepworth, Noel, (2002), Control and Internal Audit, CİPFA, UK.

<http://www.cipfa.org.uk/>, (10.05.2010)

<http://www.turkeypfm.org>, (12.05.2010)

<http://www.issai.org>, (15.05.2010)

<http://intosai.org>, (17.05.2010)

<http://www.rega.org>, (18.05.2010)

ISSAI 1, The Lima Declaration, İNTOSAI General Secretariat, Austria.

ISSAI 100, I Auditing Standards, Basic Principles, İNTOSAI General Secretariat,

ISSAI 300, I Auditing Standards, Field Standards, İNTOSAI General Secretariat,

ISSAI 1610, I Financial Audit Guideline, İNTOSAI General Secretariat,

INTOSAI GOV 9100 (2004), Guidelines for International Control Standards for The Public Sector, INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Denmark.

INTOSAI GOV 9130, Further Information on Entity Risk Management, İNTOSAI General Secretariat, Austria.

İNTOSAI GOV 9150, Coordination and Cooperation Between SAİs and International Auditörs in The Public Sector, İNTOSAI General Secretariat, Austria.

Korkmaz, Umut (2007), "Kamuda İç Denetim (1)", Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 25, Bahar, s. 4- 15, Ankara.

İDKK, (2009), Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.

İDKK, (2010), Kamu İç Denetim Genel Raporu 2009, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.

O'Regan, David, (2004), Auditor's Dictionary, Term, Concepts, Processes, and Regulations, John Wiley and Sons. Inc., USA.

Örenay, Hami (2010), "Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması", SAYDER Dış Denetim Dergisi, Sayı 1, (Temmuz- Ağustos- Eylül), s.137-142.

SGB (2007), Strateji Bülteni, Sayı 4, (Temmuz-Ağustos), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

Resmi Gazete, 24.12.2003 gün ve 25326 sayılı nüsha.

Resmi Gazete,26.12.2007 gün ve 26738 sayılı nüsha.

Sayıştay 1 (1997), INTOSAI İç Kontrol Standartları Kılavuzu, Sayıştay, Ankara.

Tümer, Sumru (2010), Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara.

ÖZGEÇMİŞ

Dr. Recai AKYEL (Sayıştay Başkanı)

Ankara Üniversitesi SBF. Kamu Yönetimi Bölümünden 1987 yılında mezun oldu ve Kaymakam Adayı olarak atandı. Gazi Üniversitesinde Kamu Yönetimi Anabilim Dalında yüksek lisans (2002), Çukurova Üniversitesi İşletme Anabilim Dalında doktora (2007) yaptı. 1999 depreminden sonra "Gölyaka'da Deprem" kitabı ile "Afet Yönetimi", "Yönetim ve Kontrol", "Üretim ve Kalkınma", "Kentleşme", "Yönetim" ve "Denetim" konularında makaleleri yayımlandı. Çeşitli üniversitelerde dersler okuttu. 2007-2009 yılları arasında Tokat Valisi olarak görev yaptı. 2009 Yılında Sayıştay Başkanı seçildi.

