

İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
55. Seri / Yıl 2011-[1]

KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİMİZDE İÇ VE DIŞ DENETİM*

Ömer DUMAN

Sayıştay Başsavcısı

* 16 Nisan 2012 tarihinde İstanbul Üniversitesi'nde verilen konferans sunum metni.

KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİMİZDE İÇ VE DIŞ DENETİM

Ömer DUMAN

Sayıştay Başsavcısı

(Eski Muhasebat Gn Md ve İç Den. Koor.Kur.
Bşk)

Sunumun Kapsamı

Sunumun kapsamı;

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yer alan iç ve dış denetim düzenleme ve uygulamalarının, **uluslararası** uygulamalara göre **değerlendirmesi,**

Uluslararası uyum açısından **ihtiyaç duyulan düzenlemelerin** neler olduğunun açıklanmasıdır.

İç Denetimde Değişim

Günümüzde iç denetim;

- AB Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, BIS, OECD, Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan, gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen veya uygulanması istenilen bir denetim sistemidir.
- Ülkemiz uygulamasına 5018 sy Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir.

5018 sy KMYKK'da İç Denetim Tanımı

İç 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. (Md.63)

Uluslararası İç Denetim Tanımı

İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde **güvence ve danışmanlık** hizmeti vermektir.

İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar.

(The Institute of Internal Auditors, 1999)

Tanımların Karşılaştırması

- "**Rehberlik yapmak**" amacıyla "**nesnel güvence sağlama**" ve "**danışmanlık**" faaliyetidir. (5018 sy K)
- Nesnel **güvence sağlama ve danışmanlık** faaliyetidir. (IIA)

İç Denetimin Unsurları

Uluslararası iç denetim uygulamalarına göre;

- Bağımsız ve objektif olunması,
 - Güvence ve danışmanlık hizmeti verilmesi,
 - Kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi ve değer katılması, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olunması,
 - Risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimi,
 - Sistematik ve disiplinli çalışma,
- İç denetimin temel unsurlarıdır.

İç Denetim Alanı

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetim alanı;

- Risk yönetimi süreçlerinin denetimi,
- İç kontrol süreçlerinin denetimi,
 - Kurum içinde üretilen bilgi ve raporların tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği,
 - Operasyonların etkinliği ve verimliliği,
 - **Mevzuata uyum,(Geleneksel Teftiş)**
 - Kurum varlıklarının korunması,
- Yönetsel süreçlerin denetimi,

İç Denetimde Temel Prensipler

- Birim denetimi yerine süreç denetimi,
- Risklilik seviyesine göre denetim,
- Gelecek odaklı olma,
- Denetlenen sürece bir değer katma,
- Denetimde gözetim sistemi,
- Uluslararası uygulamalara uygunluk,

İç Denetimde Aktif Rol Alanlar

İç Denetim Birim Başkanı



Denetim İzleme Sorumlusu



İç Denetçi

İç Denetimde Aktif Rol Alanlar

- İç denetimde aktif rol alanların görev yetki ve sorumlulukları ikincil mevzuatta ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Biz burada önemine binaen yalnızca iç denetçilerin görevlerine kısaca değineceğiz.

İç Denetçinin Görevleri (IIA)

- Denetim çalışma planı hazırlamak ve kendisine verilen denetim görevini denetim standartlarına göre yerine getirmek,
- Denetlediği birim veya sürece ilişkin mevcut iç kontrolün yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmek,
- Birim veya süreçlerin etkinliğini, verimliliğini ve mevzuata uyumunu değerlendirmek amacıyla bilgi toplamak ve değerlendirmek,
- Gerekli önerilerde bulunmak ve denetim tespitlerini raporlamak,

5018'de İç Denetçilerin Görevleri

5018 Sayılı Kanuna göre iç denetçiler:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yapmak,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

5018'de İç Denetçilerin Görevleri-2

- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Soruşturulması gereken durumların tespiti halinde bunu idarenin en üst amirine bildirmek.

Uluslararası İç Denetim Standartları

- Nitelik Standartları: İç denetim faaliyetini sürdürenlerin ve birimlerin özelliklerini belirler. Her denetçi veya birime uygulanması mümkündür.
- Performans standartları: İç denetim faaliyetinin içeriğini, yapılış yöntemlerini ve performansının nasıl değerlendirileceğini açıklar.
- Uygulama Standartları: Özel denetim görevlerinde uyulacak özel açıklamaları ve talimatları içerir.

Uluslararası Denetim Standartları

- Genel Standartlar
 - Bağımsızlık ve objektiflik
 - Yeterlilik, mesleki özen ve dikkat
 - Kalite geliştirmede güvence
- Performans (Çalışma Alanı) Standartları
 - Planlama ve gözetim
 - İç kontrolün incelenmesi
 - Kanıt toplama
- Raporlama Standartları
 - Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum
 - İlkeleri uygulamada devamlılık
 - Açıklayıcı bilgiler
 - Görüş verme

5018 sy KMYKK nda DIŞ DENETİM

- Dış denetim;
"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde,
 - yönetimin mali faaliyet,
 - karar ve
 - işlemlerinin;kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden Sayıştay tarafından incelenmesidir.
- Dış denetim sonuçları TBMM ne raporlanır.

5018 sy KMYKK nda DIŞ DENETİM

- Mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim,
- Kamu idarelerin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, (uygunluk denetimi)
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, (performans denetimi)

5018 sy KMYKK nda DIŞ DENETİM

- Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.
- Denetimler sonucunda düzenlenen raporlar idareler itibariyle konsolide edilir ve bir örneği ilgili idareye üst yönetici tarafından cevaplandırılmak üzere gönderilir. Raporlar ve üst yönetici cevapları dikkate alınarak düzenlenen dış denetim genel değerlendirme raporu TBMM ne sunulur.

6085 sy Sayıştay Kanunu'nda DIŞ DENETİM

- Sayıştay denetimi
 - düzenlilik ve
 - performans denetimini ifade eder.
- Düzenlilik denetimi ise mali denetim ve uygunluk denetimini kapsar.

6085 sy Sayıştay Kanunu'nda DIŞ DENETİM

- Mali denetim; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir.
- Uygunluk denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi,
- Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini, ifade eder.

6085 sy Sayıştay Kanunu'nda DIŞ DENETİM

- Denetim alanı;
 - merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler,
 - sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları,
 - diğer kamu idareleri (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

6085 sy Sayıştay Kanunu'nda DIŞ DENETİM

- Kamu payı % 50'den az olmamak kaydıyla yukarıda sayılan idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler,
- Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlar; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımı,

6085 sy Sayıştay Kanunu'nda DIŞ DENETİM

- Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetler,
- Yapılan andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemleri,

İç ve Dış Denetim

- Görev tanımlarındaki benzerlik
- Yazılan raporların sunulacağı makam ve yapılacak işlem
- Adlarına denetim yapılanların farklılığı
- Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulması

İÇ KONTROL STANDARTLARI (İNTOSAI)

- İç kontrol, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamakta yararlanılan bir yönetim aracıdır.
- Yeterli iç kontrolün sağlanmasında Yüksek Denetim Kurumunun (Sayıştay'ın) da sorumluluğu bulunmaktadır.

İÇ KONTROL STANDARTLARI (İNTOSAI)

- İç kontrol standartları genel ve ayrıntılı standartlar olarak tasnif edilmektedir.
- Genel standartlar
 - Yeterli güvence
 - Destekleyici tutum
 - Dürüstlük ve yeterlilik
 - Kontrol hedefleri
 - Kontrollerin gözetimi

İÇ KONTROL STANDARTLARI (İNTOSAI)

- Ayrıntılı Standartlar
 - Belgeleme
 - İş ve işlemlerin anında ve uygun biçimde kaydı
 - İş ve işlemlerin onaydan geçirilmesi ve uyuşması
 - Gözetim
 - Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk

İÇ KONTROL STANDARTLARI (İNTOSAİ)

- Yönetim, iç kontrol yapısının bir parçası olarak iç denetimi kurabilir. iç denetçiler, iç kontrolleri öğretmek ve bu konuda tavsiyelerde bulunmak açısından değerli bir kaynak oluşturmakla beraber, sağlıklı bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidir.
- Yüksek Denetim Kurumu (Sayıştay), iç kontrollerin öngörülen amaçları gerçekleştirmeye el verecek yeterlilikte olmasını sağlamak üzere bu iç kontrol yapılarını denetlemelidir.

İÇ KONTROL STANDARTLARI (İNTOSAİ)

- Yüksek Denetim Kurumu (Sayıştay), çalışmalarını denetlenen kurumlarda mevcut iç kontrollerin ilke düzeyinde yeterliliğini ve uygulamadaki etkinliğini değerlendirecek şekilde düzenlemeli, kontrollerin yetersiz bulunması halinde, eksiklikler ile bunların sebepleri ve olası etkileri denetlenen kuruma bildirilmelidir.

DENETİM STANDARTLARI (İNTOSAİ)

- ...
- Denetlenen kurumun iç denetimi ve çalışma proğramı gözden geçirilmeli,
- Diğer denetçilerin (iç denetçiler dahil), güvenilebilirlik derecesi değerlendirilmeli,
- Denetlenen kurumun iç kontrolünün güvenilirliği gözden geçirilmeli ve değerlendirilmelidir.
- Yüksek Denetim Kurumu (Sayıştay),güvenilebilirlik derecesini saptamak amacıyla iç denetim ünitesinin çalışmalarını değerlendirmek üzere usuller geliştirmeli, iç denetçinin raporuna, çalışma kağıtlarına ve denetim sonuçlarına ilişkin bilgilere ulaşmalıdır.

İç Kontrol

- İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür. (5018 md 55)
- Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur. (5018 md 57)

İç kontrol Dış Denetim İlişkisi

- Denetim; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay tarafından yerindelik denetimi yapılamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınamaz.(6085 md 35 a)
- Denetim genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür. (6085 md 35 b)
- Düzenlilik denetimi;
 - c) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi Suretiyle gerçekleştirilir.(6085 md 36/2 c)

Sayıştay Raporları

- Dış denetim genel değerlendirme raporu
- Faaliyet genel değerlendirme raporu
- Mali istatistikleri değerlendirme raporu
- Genel uygunluk bildirimini
- Diğer raporlar

Sayıştay Yargılaması

- Yargılamaya esas rapor ve yargılama süreci
- Kanun yolları
 - Temyiz
 - Yargılamanın iadesi
 - Karar düzeltilmesi
- İlamların infazı

Değerlendirme

- İç denetim, yapılış usullerini belirleyen standartları, denetçilerin davranışlarını düzenleyen etik kuralları, geniş uygulama kapasitesi ve sınırsız bilgi kaynağı ile ülkemizdeki denetim faaliyetlerini uluslararası standartlara kavuşturacak bir uygulamadır.
- İç denetim tüm dünyada yaygın olarak uygulanan bir denetim ve yönetim metodudur.
- Kamu kesiminde iç denetim uygulamalarının uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi bir ihtiyaçtır.

Değerlendirme

- 5018 sayılı KMYKK uluslararası iç denetim standartlarına büyük oranda uygundur.
- 5018 sayılı Kanunda belirtilen "risk odaklı" denetim faaliyetlerinin nasıl yapılacağına, Koordinasyon Kurulunun görevlerine ve iç denetim eğitimlerine ilişkin ikincil mevzuat büyük oranda tamamlanmıştır.
- Ülkemiz kamu kesiminde uluslararası standartlarda bir iç denetim kurulması için gereken yasal düzenleme bazı konular dışında yeterlidir.

Değerlendirme

- 5018 sy kanunla ana hatları belirlenen ve 6085 sy kanunla ayrıntılı düzenlemeleri uluslararası uygulamalara uyumlu olarak yapılan dış denetime ilişkin ikincil düzenlemeler büyük ölçüde tamamlanmıştır.
- Her iki kanundaki da dış denetime ilişkin düzenlemelerin, INTOSAI standartlarına göre eksiklikleri vardır.
- Denetçilerin meslek içi eğitimlerini daha iyi yapabilmelerini temin amacıyla Sayıştay bünyesinde DEGEM kurulmuştur.
- Sistemin tam anlamıyla uygulamaya geçebilmesi birkaç yılı alabilecektir.

Öneriler

1. 5018 sayılı Kanun iç denetçi ve görevleri ile Koordinasyon Kurulu ve görevlerini tanımlamasına rağmen "iç denetim birimini" tanımlamamıştır.
 - Uluslararası iç denetim standartları ve uygulamalarına göre iç denetim faaliyetlerinin bir "birim" çatısı altında yönetilmesinde büyük fayda bulunmaktadır.
 - İç denetim birimleri ile bürokratik bir yapı yerine iç denetim faaliyetinin uluslararası standartlarda yürütülmesine izin verecek, doğrudan üst yöneticiye bağlı görev yapacak zorunluluk arz eden yapı kastedilmektedir

Öneriler

2. Kurulun, iç denetçi ve üst yönetim arasındaki görüş ayrılığını kesin karara bağlayabilecek yetkiye sahip olması gerekli görülmektedir.
3. Üniversite mezunlarından belli oranda doğrudan iç denetçi yardımcısı alınmasına yönelik düzenleme yapılması denetimde verimi artıracığı ifade edilmekte!
4. İç denetim, 5018 sayılı Kanunla düzenlenmesi nedeniyle, mali yönetimle sınırlı algılanmaktadır. Mali yönetimle sınırlı olmadığını açık olarak ifade için Kanunda değişiklik gereklidir.

Öneriler

5. Dünya uygulamalarına paralel, kamuda tüm mali ve idari konuların tek denetim çatısı altında ve iç denetçilerce denetlenmesi faydalı olacaktır.
6. Klasik teftiş anlayışı bakanlıklarda, teftiş, tahkik, soruşturma ve şikayet konularının incelenmesi için istenilmesi halinde korunabilir.

Öneriler

7. Dış denetim organı olan Sayıştay denetçilerinin denetim normları belirlenmelidir.
8. Mevzuatımızdaki dış denetim düzenlemeleri INTOSAI standartlarına uygun hale getirilmelidir.
9. 6085 sy Kanundaki performans denetimine ilişkin tanım ve belirlemeler 5018 le uyumlu hale getirilmelidir.
10. İç denetçi raporlarının dış denetim organına ulaşmasına standart getirilmeli ve sonuçların takip edileceği mekanizmalar oluşturulmalıdır.

Sonuç

11. Ayrıca;
 - 5018 sayılı Kanunla, mali yönetim kamu idarelerine idari sorumluluk kapsamında devredilmiştir. Kamu yönetiminin mali kısmı dahil bir bütün olarak üst yönetici tarafından yönetilmesinde ve denetlenmesinde, güvence ve danışmanlık hizmeti ile katkı sağlayacak iç denetim faaliyetinin uluslararası uygulamalarla uyumlu oluşturulması amacıyla;
 - İç denetim birimine,
 - İdari ve mali iç denetimin birlikteliğinin sağlanmasına,
 - İç ve dış denetim çakışmasının önlenmesine,
 - Anayasa ve idari yargı açısından bazı düzenlemelerin kanunla yapılmasına,
- İhtiyaç bulunmaktadır.

İlginiz ve dikkatiniz için

TEŞEKKÜRLER

- omerduman@sayistay.gov.tr