

## 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNDA İÇ DENETİM SİSTEMİ

Ümit ŞAHİN\*

### Abstract

As we know from the written and visual media, there has been an increase in the reorganization efforts of the public administration in recent years. The aim of the reorganization attempts is to achieve a more efficient way to use the public funding and a more reliable way to access in time to more reliable data through a better organized administration system with well prepared plans and programs such as development plans, strategic plans and performance programs.

As part of the Turkish Public Administration, the inspection system has been introduced to a new model: internal audit. Within the framework of the negotiations with EU, the subjects concerning the internal audit have been regulated under title of “Financial Control” known as Article 32. According to the new system regulated by the Public Financial Administration and Control law no 5018; the internal audit procedure will be carried out by the internal auditors appointed by the senior administrators of the administrations. In our study, this new inspection concept, which is far more different from the classical understanding of inspection with its effort to add value to the administration, its advisory services and ethical codes, has been studied in terms of its scope, principles and universally accepted standards.

**Keywords:** Restructuring (Reorganization), Financial Control, Internal Audit, Inspection

### Özet

Yazılı ve görsel basında çok telaffuz edildiği üzere, kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları son yıllarda hız kazanmıştır. Yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde, kamu kaynaklarının daha verimli ve yerinde kullanımının tespiti için kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanması ve yürütülmesi, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, bilgilerin güvenilirliğinin, bütünlüğünün ve zamanında elde edilebilirliğinin sağlanması amaçlamaktadır.

---

\* Karaman Defterdarlığı Milli Emlak Denetmeni

Türk Kamu Yönetiminin bir parçası olan teftiş sistemi, “iç denetim” adı verilen yeni bir modelle tanışmıştır. AB ile başlayan müzakereler çerçevesinde 32. fasıl olarak bilinen “Mali kontrol” başlığı altında iç denetime ilişkin hususlar düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yeni bir müessese olarak düzenlenmiş olup yeni sistem çerçevesinde iç denetim faaliyeti, idarelerin üst yöneticileri tarafından atanan iç denetçiler tarafından ifa edilecektir. Bu çerçevede, yönetime değer katma çabası, güvence vermesi, danışmanlık hizmeti ve etik kodları ile klasik teftiş sisteminin uzağında olan bu yeni denetim motifi; amaçları, kapsamı, ilkeleri ve evrensel geçerliliğe sahip standartları çerçevesinde ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Yeniden yapılanma, Mali kontrol, İç Denetim, Teftiş,

## 1-Giriş

Özel sektör kuruluşları tarafından yoğun olarak kullanılan iç denetim faaliyeti, son yıllarda kamu iç mali kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği’ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Ülkemizde de iç denetim sistemi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yerini almıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu, kamu mali yönetimine yeni kavramlar getirmiş bulunmaktadır. Bu kavramlar arasında iç denetim, stratejik plan ve performans yönetimi vb. bulunmaktadır. 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki örgütlenmelerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Son dönemlerde kamu sektöründe etkinliği arttırmaya yönelik çabalarda özel sektör yönetim tekniklerinin kullanılmasının yaygınlık kazanması kamu sektöründe de iç denetim uygulamalarının benimsenmesine sebep olmuştur.

Bu makalede; 5018 sayılı Kanunun, kurumların iç işleyişleri ve faaliyetlerine dönük olarak teftiş ve denetim sistemine ne gibi yenilikler getirdiği üzerinde durulacak, iç denetim olarak tanımlanan denetim anlayışının mevzuat alt yapısıyla bağlantılı olarak yeni kamu mali yönetimi içerisindeki rolü ve önemi ortaya konulmaya çalışılacaktır.

## 2- 5018 sayılı Kanunda İç Denetim

5018 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmeliklerin hükümleriyle, iç denetim Türk Kamu Yönetimine dâhil edilmiş ve kurumların iç işleyiş ve faaliyetlerine dönük teftiş ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. 5018 sayılı Kanunda denetim, iç ve dış denetim olarak iki kısma ayrılmaktadır. Dış denetim Kanun gereği Sayıştay tarafından yerine getirilecektir. Konumuz olan iç denetim ile ilgili olarak mevzuat üç düzeyde oluşturulmuştur. Kısaca özetlemek gerekirse birincil düzey mevzuat 5018 sayılı Kanundur ve genel olarak iç denetimi tanımlamakta, kimler tarafından yürütüleceğini ve sonuçlandırılacağını belirlemekte, ikincil düzey mevzuat yönetmelik ve kadro tahsis kararlarıdır ve birincil düzey mevzuata uygun olarak iç denetçilerin göreve atanması, eğitimi, sertifika verilmesi, çalışma usulleri ve iç denetçilerin koordinasyonunu sağlayan İç Denetim ve Koordinasyon Kurulunun üyelerinin atanma usulü, çalışma yöntemi, görevleri vb. hususlarda düzenlemeler yapmaktadır. Üçüncül düzey mevzuat İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yayımlanan ilkeler ve tebliğlerdir ve iç denetimin nasıl yapılacağı, denetim yapılırken izlenecek usul ve şartları, denetim esnasında uyulacak standartları, raporlama usulü vb. hususlar hakkında düzenleme yapılmaktadır.

İç denetim, 5018 sayılı Kanununun 63 ile 67'nci maddeleri arasında düzenlenmektedir. Burada iç denetim sisteminin kurulması ve iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılması öngörülmüştür. Denetim faaliyetinin "iç" olma niteliği kuruluş bünyesinde, kuruluşun yetkili mercileri adına yapılıyor olmasından kaynaklanmaktadır.

İç denetimin tanımında nesnel güvence sağlamak vurgusu yapılmaktadır. Bununla amaçlanan, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.

İç denetçilerin yapacağı denetimler; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem denetimi olarak belirlenmiştir ve her iç denetim faaliyeti ise; planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme sürecinden oluşmaktadır. Kanuna göre iç denetim faaliyetinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kamu idarelerinin maruz kalacağı risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanacak, iç denetim bu plan ve programa uygun olarak yapılacaktır. Yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda idare için

yüksek risk alanları belirlenecek, iç denetim birimi, üst yöneticinin de önerilerini dikkate alarak, idarenin riskleri içerisinde görülecek olanları denetim programına alacak ve üst yöneticiye onaylatacaktır. Bu onay denetim programının risk odaklı hazırlanması anlamına gelecektir. Üst yönetici tarafından hangi risklerin yüksek, hangilerinin düşük olduğuna karar vermeye ve programa alınmasına müdahale anlamına gelmeyecektir.

## **2.1- İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu**

Avrupa Birliği ile başlayan müzakereler çerçevesinde 32. fasıl olarak bilinen “Mali Kontrol” başlığı altında iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma biriminin oluşturulması hususu yer almaktadır. Avrupa’nın AB üyeliğine giren ve girecek olan pek çok ülkesinde iç denetim faaliyetlerini uyumlaştırmak üzere birimler oluşturulduğu görülmektedir. Örneğin, Bulgaristan’da Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyetlerini bağımsız olarak yürüten merkezi bir “Kamu İç Mali Kontrol Ajansı”, Macaristan’da Maliye Bakanlığı bünyesinde bir Kamu İç Mali Kontrol Geliştirme Dairesi, Polonya’da Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak bir Mali Kontrol ve İç Denetim Koordinasyon Dairesi, Romanya’da Maliye Bakanlığı’na bağlı bir İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi vb. kurulmuştur. Türkiye’de ise iç denetim alanında daimi bir merkezi uyumlaştırma birimi henüz kurulmamıştır. Ancak bu fonksiyon hâlihazırda İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu tarafından yürütülmektedir (Başpınar, 2006, s.32).

İç denetim Koordinasyon Kuruluyula ilgili düzenlemeler 5018 sayılı Kanunun 66 ve 67. maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelerde söz konusu Kurulun Maliye Bakanlığı’na bağlı olacağı belirtilmektedir. Ayrıca Kurul üyelerinin nitelikleri, atanma şekilleri ve toplantı ücreti gibi konularda düzenlemeler yapılmakta ve uygulama yönetmeliğinin çıkarılacağı belirtilmektedir. Kanunda hüküm bulunmamasına rağmen, İDKK’ya sekretarya görevi yapmak üzere Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bir dairenin görevlendirileceği Yönetmelikte hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, Kurulun sekretarya görevlerini yürütmek üzere Ocak 2004 tarihinde Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’ne bağlı “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi” adında bir daire başkanlığı kurulmuştur. Söz konusu daire, bu güne kadar iç denetime ilişkin kaynakları derlemiş, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatın oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapmış ve yapmaya da devam etmektedir.

İDKK’nın görevleri özet olarak sayıldığında iç denetime ilişkin, denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, kamu idarelerinin denetiminde işbirliği sağlamak, iç denetçilerinin eğitimini üstlenmek vb. dir.

Aktaş'a göre (2007, s.9) Kurul'un Maliye Bakanlığı'na bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluş olmasından öte, Kurul'un özgürce müdahalesiz ve engelsiz çalışabilmesini sağlayacak şekilde örgütlenmesi asıl olması gerektirir. Bunu sağlamak için, idari ve mali özerkliğinin olduğu, kendi bütçesinin bulunduğu yapılanma sağlanmalıdır. Diğer bir alternatif, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Üst Kurul haline getirilmesidir. İdari yapımızda, bu güne kadar bazı üst kurullar kurulmuş, kaçınılmaya çalışılsa da gelecekte yenileri de kurulacaktır. Bunlardan biri de İç Denetim Koordinasyon Üst Kurulu olabilir. Üst kurul olarak teşkilatlanma halinde idari ve mali özerklik yanında, tüzel kişilik de olacak ve bu durum Kurulun gücüne güç katacaktır.

## 2.2- İç Denetim Mesleği ve İç Denetçiler

İç denetim ile yapılmak istenen kurum içerisinde bir amacın yerine getirilmesi değildir. Burada iç denetimin yönetimin bir aracı olarak kullanılması söz konusudur. İç denetim kurumun kendisini kontrol etmesi ve bu kontrolleri yapmakla görevlendirilenler aracılığı ile yaptığı bir faaliyettir. (Local Government Audit- An International Survey, 2005, s.1) Modern anlamda denetim denildiğinde esas ilke, denetimin kurum içinde yer alan ve kurumu yakından tanıyan denetçiler tarafından yapılması hususunu vurgulamaktadır. Bu şekilde gerçekleştirilen iç denetim sistemi yöneticiler açısından daha etkin ve verimli bir yönetim sürecinin ortaya çıkmasına yardımcı olacaktır (Konak, 2003, s.14). İç denetim mesleğinin geçmişinde meslek statüsüne yükselmesi geniş örgütlerin bu kurumu tanınmasıyla başlamıştır. İç denetim bir meslekte olması gereken uzun eğitim ve sistematik çalışma, bilgi birikimi, uzun ve özel bir eğitim süreci, mesleki standartlarının olması, mesleki birlik vb. niteliklerin hepsine sahip olduğunu, bu durumun sonuçta pek çok iç denetçi için örgütlerine ve topluma önemli bir hizmet sundukları sonucuna ulaştırdığını belirtmiştir (Uzay, 1999, s.39).

5018 sayılı Kanuna göre, iç denetim, iç denetçiler tarafından yapılacaktır. Kanun gereği kamu idarelerinde doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birim başkanlıkları kurulabilir. Bunun için İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşünün alınması gerekmektedir. İDKK, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısını dikkate alarak bu duruma karar verecektir.

İç denetçi adayı olacakların ilgili yönetmelik gereği sınavla alınması esastır. Sınava başvuru koşulları sayılırken, kamuda tecrübesi olan denetmen, uzman veya akademik kariyer yapan personelden alınması iç denetim mesleğinin kalitesinde önemli bir artışa sebep olacaktır. Çünkü denetimin en önemli yanı, eksiklikleri, hataları vb.

problemleri tecrübeye dayanarak kolayca fark etmek ve bunun çözümüne yönelik tavsiyelerde bulunmaktır. Mevcut denetim sistemimizde denetim elemanları daha çok lisans eğitimi sonrası genç yaştaki kamuda tecrübesi olmayan elemanlardan seçilerek yetiştirilmekte ve eğitilmektedir. Bu yönteminde, genç bir beyni istediği şekilde yetiştirmek gibi pozitif tarafları vardır. Fakat kanaatimizce kamuda çalışan tecrübeli personele imkânlar verilmesi yani kalifiye elemanların tercih edilmesi mesleğin gelişimi açısından önemli bir avantaj olarak gözükmektedir.

Kurul tarafından yapılan sınavda başarılı olan adaylar gruplar halinde sertifika eğitimine alınırlar. İç denetçi adayları, iç denetim standartları ve risk yönetimi, denetim yöntemi ve uygulamaları, muhasebe, mevzuat ana başlıklarındaki konularda eğitime tabi tutulurlar. Bu sertifikayı alan iç denetçiler 5018 sayılı Kanuna göre, bakanlıklar ve bağlı idarelerde üst yöneticinin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde doğrudan üst yönetici tarafından iç denetçi olarak atanırlar.

İç denetçilik görevi, iç denetçinin kendi isteği ile ayrılması, başka bir göreve atanması veya seçilmesi durumlarında sona erer. İç denetçinin iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu raporla bağlanması ve bu raporun Kurul tarafından görüşülerek sertifikanın iptal edilmesi ile de sona erer. Ancak bu son durumda yeniden iç denetçi olamazlar.

5018 sayılı Kanuna göre iç denetçi, nesnel risk analizine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını, kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir, harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yapar, idarenin mali işlemlere ilişkin tasarruflarının plan, program ve politikalara uygunluğunu denetler, iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunur, soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastladığında denetim birimi (başkanlığı) aracılığıyla üst yöneticiye bilgi verir. Yolsuzluk ve usulsüzlük tespit edildikten ve bunların üst yöneticiye veya duruma göre diğer yetkili mercilere intikal ettirilmesinden sonra iç denetçilerin görevi sona erer.

Bu noktada, soruşturma görevlerinin (disiplin soruşturması, ön inceleme, özel soruşturmalar) iç denetçilerce yürütülüp yürütülmeyeceği hususu önem kazanmaktadır. (Midyat, 2007, s.5), araştırmasına göre bu konuda iki farklı yaklaşım bulunmaktadır: Birinci yaklaşım, iç denetçilerin 5018 Sayılı Kanun öncesi teftiş ve denetim uygulamalarında olduğu gibi soruşturma görevlerini yürütmesi gerektiği yönündedir. İkinci yaklaşıma göre ise, iç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütmeleri gerek mevzuata gerekse de denetim standartlarına aykırılık teşkil edecektir. Ayrıca, soruşturma yetkisi kullanılarak yapılacak denetimlerin modern

denetim yaklaşımının sağlayacağı faydaları ortadan kaldıracığı, denetlenecek personelin denetime gerekli desteği veremeyeceği, korku ve güvensizliğin hakim olduğu böyle bir ilişki sonucunda denetimin beklenen yararları sağlamayacağı ifade edilmektedir.

Eryılmaz'ın belirttiği üzere (1993, s.90), mevcut durumda Türkiye'de bürokrasinin denetiminde ve idari kuruluşlarının yürütülmesinde müfettişlik kurumu kullanılmaktadır. Bu amaçla bütün bakanlıklarda teftiş kurulu başkanlıkları bulunmaktadır. Müfettişlik kurumu Fransız yönetim sisteminin temel özelliğidir. ABD ve İngiltere'de kamu yönetiminin yapısı ve işlemleri üzerinde inceleme ve soruşturma faaliyetleri, genellikle ihtisas komisyonları aracılığı ile yürütülmektedir. İnceleme ve soruşturma komisyonları, Anglo Sakson yönetiminin önemli bir geleneğidir.

### **2.3- İç Denetçilerin Uyacakları İç Denetim Standartları**

İç denetim faaliyetleri, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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.

Türkiye'de Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı Kanunun 67. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca da, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunlu kabul edilmiştir. Bu kapsamda Niteliksel Standartlar ve Çalışma Standartları olmak üzere iki tür standardın belirlendiği görülmektedir. Standartlar belirlenirken de 1000 ve 2000 ile başlayan numaralandırma sistemi kullanılmak suretiyle oluşturulmuştur.

Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir.

Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenlemektedir.

Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir.

Meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak “Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları” oluşturulmuştur.

Ayrıca yapılan denetimlerin raporlanması aşamasında Kamu iç denetim raporlama standartları, 5018 sayılı Kanunun 67. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43. maddesi uyarınca, iç denetim birimleri ve iç denetçilerin raporlamalarında bu standartlara uymaları zorunlu tutulmuştur.

Tekin’e göre (2006, s.23), bu tanımlamalarda, bir idari veya mali işlem gerçekleştirildikten sonra onun mevzuata uygunluğunun tespitinden çok, idarenin çalışmalarına değer katmak, uygulama aşamasında ona rehberlik etmek ve bu suretle kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlama hedefi benimsenmiştir. İç denetçiler bunu yaparlarken, idarelerin yönetim ve kontrol yapılarını, mali işlemlerin risk yönetimini göz önünde bulunduracaklardır.

#### ***2.4- İç Denetçilerin Tarafsızlık ve Bağımsızlığı***

İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket ederler. Ayrıca görevlerini yerine getirirken tarafsız olmalıdırlar. İç denetimden veya iç denetçiden bahsederken özellikle vurgulanan husus iç denetçilerin denetim esnasında tam anlamıyla bağımsız ve tarafsız olmalarıdır. İç denetim standartlarından bahsedilirken IIA’nın belirlediği önemli standartlardan birisi de iç denetim faaliyetinin bağımsız olması ve iç denetçinin denetim esnasında tarafsız olmasıdır. İDKK tarafından yayımlanan Kamu denetim standartlarında da aynen bağımsızlık ve tarafsızlık vurgulanmıştır. İç denetim birimi görevlerini yerine getirirken tarafsız ve etkili tavsiyelerde ve mesleki yargılarda bulunmalarını kolaylaştıracak biçimde, denetlenen birimlerden bağımsız olmalıdır.

İç denetçilerin fikirleri, görüşleri, düşünceleri, değerlendirme ve tavsiyeleri kurumun amaçlarına değer katmakta ve faaliyetlerinin gelişimine sağlamakta danışmanlık faaliyeti olarak kabul edilecektir. Kurum düzeltici tedbirleri alırken bu hususlara ağırlık vermesini sağlayacaktır. İç denetçinin profesyonel çalışması objektif kriterler temelinde olacak ve profesyonel çalışması sonucunda tarafsız ve adil olunması sağlanacaktır. (Punjab Local Government (Internal Audit) Rules, 2004, s.385)

İç denetçilerin bu şekilde bağımsız ve tarafsız olabilmeleri için kendilerini güvende hissetmeleri çok önemlidir. Bunun ile ilgili Kanun



ve Yönetmeliklerde iç denetçilerin güvenceye alınması için Yönetmelik ve iç denetim birim yönergelerinde belirtilen görevler dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca 24. maddenin 2. fıkrası hükmü saklı kalmak kaydıyla, hiçbir şekilde istekleri dışında başka görevlere atanmamaları garanti edilmiştir. İstisna olan 24. maddenin 2. fıkrası ise iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan kişilerin görevden alınarak sertifikalarının iptal edilmesinden bahsetmektedir.

### **2.5- İç Denetçilere Sertifika Verilmesi ve İç Denetçiler Arasında Derecelendirme Yapılması**

İç denetim ile birlikte kamuda denetim işi ile uğraşan kişiler için yeni bir anlayış gelmiştir. Artık iç denetim işi ile uğraşanlar mesleğe girip unvanlarını almakla emekli olana kadar aynı statüde kalmayacaklardır. Teftiş kurullarında giriş sınavı kazanıldıktan sonra kariyer ve özlük haklarında her hangi bir değişme olmazken, iç denetçilikte derecelendirme sistemi denetçinin çalışması ve kendisini geliştirmesine göre kariyer ve özlük haklarının oluşmasında belirleyici rol oynayacaktır. Buna göre Kurulca verilen Kamu İç Denetçisi Sertifikası kıdem ve kadro şartları yanında iç denetçinin yeterliliği, mesleki bilgi birikimi ve temsil yeteneği dikkate alınarak iç denetim biriminin teklifi ve üst yöneticinin onayı ile derecelendirilecektir.

Derecelerin iç denetçiler için çok önemli bir anlamı vardır. Çünkü iç denetçilerin özlük haklarının tespitinde ve kariyerlerinin planlanmasında dikkate alınacaktır. Bir iç denetçinin kıdem ve kadro şartlarının oluşmasına rağmen derecelendirme yapılmamış olabilir. Böyle durumlarda ise, buna ilişkin olarak ilgili iç denetçiye ve Kurul'a yazılı olarak bildiride bulunulur. Derecelendirmenin iç denetçi için bir diğer yararı, iç denetçinin denetim alan ve uygulamalarının değiştirilmesinde de esas kabul edilmesidir. İç denetçinin hangi denetim alan ve uygulamalarında çalışılacağı iç denetim birim yönergesi ile belirlenirken, sertifika derecesi ile çalışma süresince edindiği tecrübe ve kıdemine göre de belirlenir.

İç denetçi adaylarının eğitimi sonunda yapılan sertifika sınavında başarılı olanlara verilen sertifikada aldıkları puan gözüktür ve üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar derecelendirme yapılır. Sertifikanın ilk derecelendirilmesi, iç denetim mesleğinden beş yıl geçtikten sonra yapılır. Eğer ki iç denetçi üç yıllık dönem içerisinde 60 puan toplamış ise bir üst derece sertifika ile değiştirilir. Üç yıllık dönemde yeterli puan alınamamış ise takip eden yıllarda geçmiş son üç yılın toplam puanı dikkate alınır.

İç denetimde derecelendirme yapılmak suretiyle iç denetçilerin kendilerini geliştirmelerini teşvik etmeye çalışmak,

mesleğin gelişimi, kamu yönetiminde çağı yakalayabilmek ve vatandaşa daha iyi hizmet verebilmek için doğru bir yöntem olarak gözükmektedir.

### **3- İç Denetimin Uygulamaya Geçişi Sürecinde Sorunlar ve Öneriler**

Kamuda iç denetim yapılanması kapsamında, geçiş sürecinde 5018 sayılı Kanunun geçici 5'inci maddesi gereğince imtihansız olarak belirli kamu görevlilerine iç denetçi olma hakkı tanınmıştır. İç denetçiler aldıkları eğitim sonucu kadrolara atanmışlardır.

Geçiş sürecinde verilen eğitimlerin içeriğine bakıldığında ağırlıklı olarak teorik olduğu, iç denetim standartları, iç kontrol, risk gibi mesleğin temel alanlarını kapsadığı, buna ek olarak istatistik, denetim teknikleri ve denetim türleri gibi spesifik konuları da içerdiği görülmektedir. Bu eğitimlerin mesleki geçmişi denetçilik olsun olmasın, tüm iç denetçiler için fayda sağlayacağı tartışılmazdır. Ancak bu eğitim programı sonrası denetçileri bekleyen ciddi bazı problemler olacağı düşünülmektedir.

İç denetim ile ilgili en önemli sorunlardan birisi yukarıda belirtildiği üzere bu denetim yönteminin özellikle Avrupa'da uygulanması ve ülkemizde iç denetim sistemi konusunda ilgili herkesin amatör olmasıdır. Yazılı kaynak olarak İngilizce kaynakların mevcut olmasından dolayı sistemin içeriğinin çok iyi araştırılmadığı, aslında iç denetim sisteminin Avrupa'da dahi 15–20 yıllık maziye sahip olduğu ve tecrübeler sonucunda oluştuğu, Türkiye'de ise en önemli kaynağın 5018 sayılı Kanun olduğu bu nedenle bazı eksikliklerin zamanla uygulama yolu ile görüleceği açıktır.

Geçiş sürecinde iç denetimin sürecinin başında bulunduğu için önemli problemlerin başında iç denetçilerin ve denetlenenlerin tam olarak iç denetimi bilmemeleri sayılabilir. Bu problemin giderilmesi için, iç denetimin temel amacının kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi ve süreçlerin iyileştirilmesi olduğunun, değer katma misyonu çerçevesinde faaliyet gösterildiğinin denetlenenlere iyi anlatılması gerekmektedir. Amaç asla hata bulmak, eleştirmek ve suçlamak değildir. Ülkemiz için oldukça yeni olan bu yaklaşımı denetlenenlere kabul ettirmek zor, ancak bir o kadar da gereklidir. İyi bilgilendirme, doğru beklentiler oluşturulması ve etkin iletişim becerileri iç denetimin misyon ve hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi açısından en önemli unsurlardır. Bu unsurların sağlıklı bir şekilde tesis edilmesi, denetimin yer aldığı organizasyona değer katan bir faaliyet olmasını sağlayacaktır.

5018 sayılı Kanunda iç denetim ile ilgili rolleri sayılanların ilişkilerinin ne şekilde olacağı ve/veya oluşacağı tam bilinemediği için bazı problemler olacaktır. Bu sistemin etkili olabilmesi için üst yöneticilerin iç denetimin etkinliğini kabullenmeleri gerekmektedir. Örneğin iç denetçi başlangıçta yüksek motivasyonla iyi performans gösterip, ortaya kaliteli raporlar çıkartırken üst yönetici tarafından kendisi ve raporu ile ilgilenilmediği veya çalışmalarına saygı duyulmadığını hissettiği anda bu çabalarını azaltabilir. Sonrası ise kısır döngü halini alabilir. İç denetçi yöneticiyi, yönetici iç denetçiyi suçlar hale gelir. Bu denklemi bozup bu durumun pozitif hale getirilmesinin yolu ise üst yöneticinin iç denetime dikkatinin artırılması, mevzuatın iç denetim raporlarına ve iç denetçinin görüşlerine önem verilmesi gerektiğini vurgulaması, devlet teşkilatı ve kamuoyu nezdinde iç denetimin önemli bir itibarının olmasıyla giderilebilir.

Etkin bir iç denetim için, Kurulun kendi teşkilat yapısı yeniden ele alınmalıdır. Kurul üyelerinin üyelikleri süresince diğer üst kurul üyeliklerinde olduğu gibi mevcut görevlerini bırakarak yalnız İDKK üyesi olarak çalışmaları gerekmektedir. Kurul bünyesinde iç denetimin işleyişi ile ilgili hususlar dikkate alınarak uzmanlaşma yoluna gidilmesi gerekmektedir. Örneğin İDKK'nın Kanunda ve Yönetmelikte maddeler halinde sayılan görevlerinden benzer olanlar oluşturulan birimlere paylaştırılmak suretiyle, belirli konularda uzmanlaşmış olan birimler oluşturulmalıdır. Kurul içerisinde alınacak idari personel iç denetim konusunda bilgili ve konuyu özümsemiş kişiler arasından seçilmeli ve bu personellerden bazıları kamu iç denetçi sertifikasına sahip olmalıdır.

Mevcut teftiş kurulları ile iç denetim birimleri arasında yetki ve görev alanı yönünden bir çakışma olması da muhtemel gözükmektedir. İç denetçiler, henüz denetim faaliyetlerine başlamadıklarından pratikte bir sorun görünmemektedir. Kamu hizmetlerinde bütünlük ve işbirliği yaklaşımı içerisinde, bu konunun sorun oluşturmayacağı iddia edilse bile, bu durumun problem oluşturacağı bir gerçektir.

Teftiş kurulları kamu yönetiminin sorunlarının çözümünde çok kapsamlı bir yeniden yapılanma içerisinde önemli bir aşama olarak düzenlemeye tabi tutulmuştur. Bürokrasi içerisinde sorunlara gereği gibi cevap veremeyen teftiş kurullarına alternatif olmak iddiasıyla yola çıkmış bulunan iç denetim gerçeğine rağmen, bu denetimin geleneksel teftiş birimlerinin alternatifi mi yoksa tamamlayıcısı mı olacağı sorusunun cevabını kamu reformu süreci verecektir. Normal şartlarda kamu yönetiminde yeniden yapılanma sürecinde teftiş kurulları tasfiye edilerek çok başlı denetim anlayışından kurtularak, iç denetim ve dış denetim olarak iki başlı bir denetim anlayışı sisteme

entegre edilmeye çalışacaktı. Ancak bugün itibariyle bakıldığında teftiş kurullarının tasfiyesine dönük herhangi bir gelişme olmadığı görülmektedir. Eğer teftiş kurulları tasfiye edilmeyecekse, iç denetim ile arasındaki sınırlar net olarak ortaya konulmalı ve iki tarafın görev tanımları açıkça yapılmalıdır. Teftiş kurulları devam edecekse bu durumda iç denetim birimlerinin etkisiz kılınma ihtimali doğacak ve daha da kötüsü, teftiş kurullarının bir şubesi olma riski ortaya çıkacaktır. Bu noktada mali kontrol alanında yapılan yeniden yapılanma içerisinde yönetimin bir parçası olan denetimin aynı idari mekanizmanın içinde iki başlı olması gereksizdir ve de israfa yol açar. Zaten kamu yönetiminde yeniden yapılanmanın amacı ekonomik, etkin ve verimli olmayan unsurları kaldırarak bunların yerine ekonomik, etkin ve verimli bir sistem oluşturmaktır. Bu anlamda örneğin herhangi bir belediyenin mali işlemlerinin denetiminde hem iç denetçiler hem de teftiş kurulu elemanları gibi aynı işi yapan iki ünitenin bulunması anlamsızdır. Kamu kurumu bünyesinde bulunan teftiş kurulları ve iç denetim birimleri denetim yaparken öncelik hangisinde olacaktır. Teftiş kurulları yalnızca iç denetçilerin buldukları hususlarda üst yöneticinin talimatı ile soruşturma mı yapacaktır. Yani iç denetim birimleri hazırlayıp teftiş kurulları sonuçlandıracak mıdır? İç denetim birimlerine has olan performans değerlendirmesi, risk analizi vb. yeni hususlarda teftiş kurullarının bir rolü olacak mı? vb sorular gelecekte teftiş kurulları ve iç denetim birimleri arasındaki ihtilafı daha fazla artıracaktır kanaatindeyiz. Bunlardan başka ileriye dönük ve yeniden yapılanmanın ruhuna uygun, daha kesin bir çözüm olarak teftiş kurulları tasfiye edilerek denetim iç ve dış denetim olarak tek elde toplanması daha akıllıca bir çözüm olacaktır.

#### 4- Sonuç

Yeni kamu yönetimi rekabetçi bir ortamı, sürekli gelişimi, idari yapılanmada yerinden yönetimi, katılımcı ve etkin bir idari yapılanmayı, aşırı merkezîyetçi ve hantal idari yapıların terk edilmesini, ülke potansiyelinin bir bütün olarak harekete geçirilmesini, vatandaşa kaliteli hizmeti en kısa sürede ve en uygun yer ve maliyetle sunmayı gerekli hale getirmektedir.

Kıta Avrupası ve gerekse Anglosakson kültürlerden gelen farklı ülkelerde uygulanan ve makalemizin konusunu oluşturan iç denetim sisteminin, ülkemizde de, detaylı ve genel kabul görmüş mesleki standartları, etik kuralları, uygulama rehberleri ile kamu yönetimimizde kısa zamanda büyük önem kazanacağı düşünülmektedir. Ülkemiz uygulamasında kamu kesimine 5018 sayılı Kanunla gelen iç denetimle, kamu kesiminde uluslararası standartlara

uygun bir iç denetim sistemi kurulması çalışmaları hızla devam etmekte olup, bu süreçte yaşanacak uyum sorununun çözülmesi gerekmektedir.

İç denetim sisteminin kamu kesiminde başarıyla uygulanması halinde, 5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetimimize getirilen yönetim sorumluluğu ilkesi başarıyla uygulanmış olacaktır. Kamu kaynakları etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde mali saydamlık ve hesap verebilir bir anlayışla yönetilebilecektir. Geçmişe ve mevzuata uygunluk odaklı denetim sistemimizin, uluslararası uygulamalar paralelinde geliştirilmesi sağlanmış ve yetersizliği giderilmiş olacaktır. Denetim alanında Avrupa Birliği mevzuatı ve uygulamaları ile uluslararası standart ve uygulamalar yakalanmış olacaktır. Kariyerleri ve gelecekleri daha iyi düzenlenmiş ve planlanmış olan iç denetçiler, mesleklerinin her yılında şevkle yönetime katkı sağlayabileceklerdir.

Özetle 5018 sayılı Kanunu, daha önce özel sektörün uyguladığı iç denetim sistemini kamu sektörüne taşımakta ve yukarıda belirtilen düzenlemeleri bünyesinde barındırarak şu ana kadar var olan klasik denetim anlayışımızda köklü değişiklikler getirmektedir. Şüphesiz 5018 sayılı Kanun, Türk kamu idari yapısına yeni bir denetim anlayışı getirmiştir. Geçmişten gelen denetim kültürü yanında, iç denetçilik sisteminin kendine nasıl bir yer edineceği zaman içerisinde görülecektir.

## KAYNAKÇA

- AKTAŞ, R.. “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (iç Denetim Koordinasyon Kurulu)”. Mali Hukuk Dergisi. Sayı.132, Kasım-Aralık 2007.
- BAŞPINAR, A. “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”. Maliye Dergisi. Sayı. 151, Temmuz-Aralık 2006.
- ERYILMAZ, B.. “Kamu Bürokrasisinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler”. Amme İdaresi Dergisi. Cilt. 26, Sayı. 4, Aralık 1993.
- Government of the Punjab Local Government & Rural Development Department, Punjab Local Government (İnternal Audit) Rules. (2004). [http://g2lg.gov.pk/Portal/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_download&gid=84](http://g2lg.gov.pk/Portal/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=84) (12 Eylül 2008).
- KONAK,T. “Yerel Yönetimlerde Denetim”. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi SBE, 2003).
- Local Government Audit- An İnternational Survey. (2005). [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision) (09.04.2007).
- MİDYAT, C S. “Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)”. Mali Hukuk Dergisi. Sayı. 132, Kasım-Aralık 2007.
- TEKİN, T. “İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim”. Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi. Cilt. 11, Sayı. 7, 2006.
- UZAY, Ş. İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları. Ankara. 1999.