

# **YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER**

**9. ASOSAI ARAŞTIRMA PROJESİ İŞİĞİNDA  
İÇ DENETİM VE İÇ DENETİM BİRİMLERİ İLE  
SAYIŞTAYLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLER**



## 9. ASOSAI ARAŞTIRMA PROJESİ İŞİĞİNDA İÇ DENETİM VE İÇ DENETİM BİRİMLERİ İLE SAYIŞTAYLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLER

Mine KARACA \*

### GİRİŞ

Asya Ülkeleri Sayıştayları Birliği (ASOSAI) bugüne değin kamu sektörü denetimine ilişkin çeşitli konuları ele alan, bu alanda karşılaşılan sorunları irdeleyen, bu sorunlara yönelik çözümler önerileri sunan ve iyi uygulama örneklerinin paylaşılmasına aracılık ederek diğer ülkelere rehberlik sağlayan dokuz adet araştırma projesini tamamlamıştır. Bu projelerden sonuncusu olan “9. ASOSAI Araştırma Projesi”, “İç Denetim Sistemlerinin Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesi ve İç Denetim Birimleri ile Sayıştaylar Arasındaki İlişkiler” başlığını taşımaktadır.

Söz konusu projenin teması, Ekim 2009’da Pakistan’ın başkenti İşlamabad’da yapılan 41. ASOSAI Yönetim Kurulu toplantısı sırasında belirlenmiştir. Proje ekibi, 12 üye Sayıştaydan katılan 19 delegeden oluşmaktadır.<sup>1</sup> Proje kapsamında, iki adet anket hazırlanmış ve bu anketler cevaplanmak üzere 45 üye ülke Sayıştayı ve Maliye Bakanlıklarına gönderilmiştir. Anketlere toplamda 26 ülkenin Sayıştayı ve 18 ülkenin Maliye Bakanlığı tarafından cevap verilmiştir. Araştırma sonuçlarına istinaden yazılan son taslak rapor, 29 şubat - 3 Mart 2012 tarihlerinde Hindistan’ın Jaipur kentinde gerçekleştirilen 12. ASOSAI Genel Kurulunda onaylanmıştır.

Bu çalışmada, 9. Araştırma Projesi kapsamında hazırlanan anketler ve ulaşılan sonuçlar hakkında genel nitelikte bilgi verilmesi amaçlanmaktadır. Aynı zamanda, proje raporunda bahsi geçen sorunlar ve çözümlerine de yer verilmektedir.

Anılan proje kapsamında hazırlanan anketlerden ilki, üye ülkelerin iç denetim sistemlerinin değerlendirilmesine; ikincisi ise iç denetim birimleri ile Sayıştaylar arasındaki ilişkilerin mevcut durumunun saptanmasına yöneliktir.

### 1. İÇ DENETİM SİSTEMLERİNİN DEğerLENDİRİLMESİ

Üye ülkelerin iç denetim sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik hazırlanan ankette, katılımcılara iç denetim sisteminin beş unsuru ile ilgili sorular sorulmuştur. Bu beş unsur; yönetim, örgütsel yapı, standartlar, insan kaynakları, hizmetler ve iç denetimin rolü şeklinde sıralanmaktadır.

\* Sayıştay Başdenetçisi

1 Çin (1), Hindistan (2), Endonezya (2), İşan (1), Irak (4), Kore (1), Kuveyt (2), Malezya (1), Pakistan (1), Rusya (1), Suudi Arabistan (1), Vietnam (2).

Ankette, yönetim unsuruna ilişkin sorulara verilen cevaplar sonucunda;

Katılımcı ülkelerden sadece 10'unda, iç denetimin parlamento tarafından çıkarılan yasa ile kurulduğu, diğerlerinde ise hükümet tasarrufu, Maliye Bakanlığı düzenlemesi ya da idari karar gibi diğer yollarla oluşturulduğu,

14 ülkede iç denetimle ilgili resmi nitelikte yazılı bir kaynak olduğu, ancak sadece 8 ülkede iç denetim birimlerinin rol, yetki ve sorumluluklarının ilgili düzenlemede açık biçimde ortaya konulduğu,

Katılımcı ülkelerin yarısından fazlasında, iç denetim raporlarının sadece birim amirlerine sunulduğu, 10 ülkede ise bu raporların bakana ya da bakan yardımcısına sunulduğu, bu itibarla ülkelerin %50'sinden daha azının iyi uygulamaya sahip olduğu,

Ülkelerin çoğunda, yönetime riskler, kontroller ve yönetim süreçleriyle ilgili tavsiyelerde bulunmak üzere merkezi yönetim düzeyinde kurulmuş bir denetim komitesinin bulunmadığı,

Ülkelerin büyük çoğunluğunda, iç denetim biriminin finansal bağımsızlığının olmadığı ve iç denetime ayrılan kaynaklar açısından katılımcı ülkelerin hiçbirinin iyi uygulamaya sahip olmadığı,

Çoğu iç denetim biriminin yönetimden yeterli derecede bağımsız olmadığı,

Bununla birlikte, birçok üye ülkede iç denetim birimlerinin çalışma ortamına ilişkin etik ilkelerin ortaya konduğu yazılı bir belgenin bulunduğu ya da böyle bir düzenlemenin kabul edilmesi sürecinde buldukları,

anlaşılmıştır.

Ankette, örgütsel yapıya ilişkin olarak, kurumun yönetsel yapısı içerisinde iç denetim biriminin konumu ve iç denetim birimi başkanının üst yöneticiyle ilişkileri hakkında sorular sorulmuştur. Bunun sonucunda;

Ankete katılan ülkelerin yarısından çoğunda iç denetim birimleri için merkezi bir politika geliştirme ve koordinasyon biriminin olmadığı ve iç denetime ilişkin politikaların Maliye Bakanlığı, Sayıştay gibi kurumlar ya da iç denetim birimi başkanı, bölüm başkanı ve üst yönetici gibi kişilerce belirlendiği,

Ülkelerin çoğunda, iç denetim biriminin, kurumların içerisinde ayrı bir birim olarak kurulduğu,

Çoğu katılımcı ülkede, iç denetim birimi başkanlarının orta seviyede yönetici pozisyonunda olduğu ve bunun iç denetimin bağımsızlığını zayıflatan bir unsur olduğu,

Ankete katılan 26 ülkeden 16'sında iç denetim birimi çalışmalarının, kurumların tüm faaliyetlerini kapsadığı, 6'sında ise kurumun sadece mali faaliyetlerini kapsadığı,

Çoğu ülkede, iç denetim görevinin kurumların iç denetçileri tarafından yerine getirildiği ve bu hizmetin dışarıdan temin edilmesinin yaygın bir yöntem olmadığı, tespit edilmiştir.

Standartlar ve gözden geçirme sistemiyle ilgili olarak;

Ülkelerin yarısından çoğunda, iç denetçilerin görevlerini genel kabul görmüş standartlara göre yerine getirdiği, bu standartların Maliye Bakanlığı, Sayıştay, iç denetim birimi başkanlığı ya da denetim komitelerini de içeren diğer yetkili birimler tarafından oluşturulduğu; diğer ülkelerde ise genel kabul görmüş standartların olmadığı, bununla birlikte, standartlara uymayan bazı ülkelerde, iç denetim rehberleri olduğu,

Katılımcıların yarısından fazlasında, iç denetimin, uluslararası kabul görmüş IIA<sup>2</sup> standartlarına tamamen uyumlu olduğu,

İç denetim işlevinin kalite kontrolü bağlamında, anketi cevaplayanların hemen hemen yarısının kaliteye yönelik gözden geçirme faaliyetleri yürüttüğü,

6 ülkede iç denetim biriminin performansını ölçecek herhangi bir ölçüm aracı olmadığı, 8 ülkede verimliliğe yönelik bazı ölçümler yapıldığı, 6 ülkede verimlilik ve etkinliğe yönelik bazı temel ölçümler yapıldığı, 3'ünde çıktı ve sonuçların ölçülerek izleme raporları yazıldığı, sadece 1'inde kapsamlı performans ölçümlerinin yapılarak raporlandığı,

belirtilmiştir.

İnsan kaynakları bakımından;

Ülkelerin çoğunda iç denetçi olarak görev yapacak kişilerde (eğitim, mezuniyet, sertifika gibi) çeşitli şartlar arandığı,

Ülkelerin hemen hemen tamamının iç denetçilere bilgisayar sağladığı ve bunların çoğunun mesleki yazılım imkanları sunduğu,

Bununla birlikte, anketi cevaplayanların yarıdan fazlasında personelin nitelik ve nicelik yönünden yetersiz olduğu,

görölmüştür.

---

2 The Institute of Internal Auditors (İç Denetim Enstitüsü)

Hizmetler ve iç denetimin rolü açısından ise;

Genel olarak üye ülke iç denetim birimlerince, yalnızca uygunluk denetimi ve mali denetim yapıldığı, katılımcı ülkelerin sadece %50'sinde diğer denetim türlerinin yanı sıra performans denetimi de yürütüldüğü,

Planlanan denetimlerin, tamamen ya da çok büyük oranda yerine getirildiği, anlaşılmıştır.

Ayrıca, risk yönetim sürecinde, yolsuzlukla mücadelede ve denetim sonuçlarının etkililiğinde iç denetimin rolüyle ilgili anket sorularını cevaplayan ülkelerin yaklaşık yarısı, bu sorulara olumlu yanıtlar vermiştir.

Yukarıda özetlenen anket sonuçlarına istinaden, iç denetim birimlerinin etkin biçimde işlemesi önündeki engeller tespit edilmiş ve bu engellerin aşılması için çeşitli öneriler getirilmiştir. Araştırma projesi raporunda yer alan bu engel ve öneriler şöyle sıralanabilir:

### **Engeller**

1. İç denetim biriminin yeterli derecede bağımsız olmaması,
2. Personelin nitelik ve nicelik olarak yetersizliği,
3. Yönetim tarafından destek sağlanmaması, iç denetim birimin sahiplenilmemesi,
4. Sınırlı bütçe olanakları,
5. Yönetim tarafından denetim bulgu ve önerileriyle ilgili işlem yapılmaması,
6. İç denetim birim başkanlığının düşük bir pozisyonda bulunması,
7. Daha üst birimlerin etkisi,
8. Denetlenen idarelerle işbirliği yapılamaması,
9. Denetlenen idarelerin denetimle ilgili negatif algısı.

### **Çözüm Önerileri**

1. İç denetim biriminin yasal olarak düzenlenmesi,
2. İç denetim birimin bağımsızlığının sağlanması,
3. Uluslararası alanda kabul görmüş iç denetim standartlarının fiilen uygulanması,
4. Yeterli bütçenin sağlanması,
5. Personel sayısının artırılması,
6. Eğitim programları düzenlenmesi,

7. İç denetçiler için teşvik edici araçlar sağlanması,
8. Denetim kalitesinin yükseltilmesi,
9. Bilgisayar destekli teknolojilerin ve denetim yazılımlarının kullanımının artırılması.

## **2. İÇ DENETİM BİRİMLERİ İLE SAYIŞTAYLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLER**

Araştırma projesi kapsamında, üye ülkelerin iç denetim birimleri ve Sayıştaylar arasındaki ilişkilerin mevcut durumunun saptanmasına yönelik hazırlanan ankette, katılımcılara Sayıştayların yapısı, iç ve dış denetim arasında işbirliği ve koordinasyon alanları ve yöntemleri, iç denetimin Sayıştay tarafından değerlendirilmesine ilişkin sorular sorulmuştur.

Ankette, iç denetim birimi ve Sayıştaylar arasındaki işbirliği ve koordinasyonla ilgili olarak, bu birimler arasındaki ilişkileri düzenleyen kanun ya da diğer türden düzenlemelerin bulunup bulunmadığı, tarafların belli aralıklarla resmi toplantılar düzenleyip düzenlemedikleri ve hangi alanlarda işbirliği yapıldığı araştırılmıştır.

Ankete katılan ülkelerden %60'ı iç denetim birimi ile Sayıştayın bir araya geldiği toplantıların yapılmasını öngören yasal ya da diğer türden resmi düzenlemelerin olduğunu bildirmiştir. Katılımcı 8 ülke, iç ve dış denetim birimleri arasında belirli aralıklarla resmi toplantılar yapıldığını belirtirken, 5 ülke ise bu toplantıların informal biçimde yapıldığını ifade etmiştir.

İç denetimin Sayıştaylar tarafından değerlendirilmesi konusunda ise ankete katılan ülkelerin %80'inden fazlası, iç denetim raporlarının, dış denetim sırasında gözden geçirildiğini ya da dış denetçiler tarafından iç denetimin değerlendirildiğini belirtmişlerdir. Sayıştaylar, iç denetimi değerlendirirken, özellikle iç denetim biriminin kurumsal yapısı, personelin yeterliliği, denetim planı ve uygulaması, denetim faaliyetlerinin kalitesi ve denetim önerilerinin yerine getirilmesi hususları üzerinde durmaktadırlar.

Yine, anket sonuçlarına göre, iç ve dış denetim arasındaki işbirliği alanları, denetimin planlanması ve kapsamı, denetim metodolojisi ve prosedürleri, mevcut denetim bulgularının ve raporların paylaşımı, programlara ve çalışma kağıtlarına erişim, personelin diğer kurumda geçici olarak görevlendirilmesi şeklinde sıralanmaktadır.

Araştırma sonuçları, iç ve dış denetim birimleri arasındaki ilişkileri koordine eden yasalara ya da diğer türden düzenlemelere veya bu birimlerin resmi olarak belirli aralıklarla toplanma zeminine sahip olan ülkelerde, söz konusu taraflar arasındaki işbirliği düzeyinin daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Yukarıda özetlenen anket sonuçlarına dayanılarak, iç denetim birimleri ile

Sayıştaylar arasında işbirliği yapılması önündeki engeller tespit edilmiş ve bu engellerin aşılması için çeşitli öneriler sunulmuştur. Araştırma projesi raporunda yer alan bu engel ve öneriler aşağıda sıralanmıştır:

### **Engeller**

1. İç denetim birimi ile Sayıştay arasında işbirliği yapılmasını öngören kanuni bir düzenlemenin olmaması,
2. İşbirliği konusunda isteksizlik,
3. Sayıştayın daha yüksek düzeyde bir kurum olduğu algısı,
4. Taraflarca birbirlerinin rollerinin anlaşılabilmesi,
5. İç ve dış denetçilerin farklı niteliklere sahip olması,
6. Tarafların bağımsızlık düzeylerinin farklı olması,
7. Diğer engeller.

### **Çözüm Önerileri**

1. İç denetim birimi ile Sayıştay arasında işbirliği yapılması için yasal zemin oluşturulması,
2. Roller ve sorumlulukların açıklığa kavuşturulması,
3. Sayıştay ve iç denetim birimi arasında daha iyi iletişim kurulması,
4. Resmi toplantılar düzenlenmesi,
5. Ortak eğitim faaliyetleri düzenlenmesi,
6. Ortak bir veri bankası oluşturulması,
7. Raporların ve belgelerin paylaşılması.

## **3. ÖNERİLER VE İYİ UYGULAMALAR**

Araştırma projesi raporunda, iç denetim sistemi ve Sayıştaylar ile iç denetim birimleri arasındaki ilişkilerin mevcut yapısı değerlendirildikten sonra, iç denetimin her bir unsuru için öneriler ve iyi uygulama örnekleri sunulmuştur.

Raporda, iç denetim sisteminin geliştirilmesi için;

- İç denetim biriminin bağımsızlığının sağlanması; buna yönelik olarak yasal ya da diğer türden bir düzenleme getirilmesi, bir raporlama mekanizması oluşturulması, yönetime riskler, kontroller ve yönetim süreçleriyle ilgili tavsiyelerde bulunmak üzere bir denetim komitesi kurulması ve iç denetim için yeterli kaynağın ayrılması,
- Uygun bir mesleki çalışma ortamının oluşturulması; bunun için iç denetim standartlarının, rehberlerin, etik ve uygulama ilkelerinin kabul edilmesi ve kalite güvence sisteminin oluşturulması,



- İnsan kaynaklarının geliştirilmesi; bu bağlamda, denetim personelinin mesleki yönden geliştirilerek yeterliğinin artırılması, teşvik edilmesi ve ödüllendirilmesi,
- Kamu sektörü iç denetim hizmetlerinin modernleştirilmesi, önerilmiştir.

Diğer taraftan, raporda, iç denetim birimleri ile Sayıştaylar arasındaki işbirliği ve koordinasyonun geliştirilmesi için aşağıdaki öneriler yapılmıştır:

- İç denetim biriminin görevlerini, yetkilerini ve bağımsızlığını açıkça belirten standartlar oluşturulması,
- Aynı işin tekrar yapılmasının önüne geçmek amacıyla çeşitli yöntemler belirlenmesi; örneğin bu amaçla Sayıştaylar ve iç denetim birimleri arasında daha iyi iletişim kurulması ve her bir denetim organının kendi rolünün açıklığa kavuşturulması amacıyla toplantılar düzenlenmesi, Sayıştayın kendi denetim planını tamamlamasından önce göz önünde bulundurması amacıyla iç denetim birimine ait denetim planının Sayıştaya sunulması,
- Ortak eğitim programları düzenlenmesi,
- İç denetim biriminin rolünün ve Sayıştay ile işbirliği ve koordinasyon sağlayan resmi bir yapının yasal olarak kabul edilmesi.

#### **4. SONUÇ**

Sonuç olarak, 9. ASOSAI Araştırma Projesi kapsamında hazırlanan iki anket aracılığıyla, üye ülkelerde kamu sektöründeki iç denetim sisteminin mevcut durumunun ve iç denetim birimleri ile Sayıştaylar arasındaki ilişkilerin objektif bir değerlendirmesi yapılmıştır. Proje çıktısı raporda ise bu alanlarda karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulmuş ve iyi uygulama örnekleri paylaşılmıştır. Söz konusu çözüm önerilerinde özellikle Sayıştayların rolünün önemine vurgu yapılmıştır. ASOSAI, bundan sonraki dönemde de üye ülkeler arasındaki deneyimlerin paylaşılması, denetim yöntemiyle ilgili fikir teatisi yapılması ve eğitim programları düzenlenmesi amacıyla toplantılar ve konferanslar düzenlemeye devam edecektir.

