

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI: İÇ DENETİM VE İLGİLİ OLARAK YAPILAN ÇALIŞMALAR

RESTRUCTURING OF THE TURKISH PUBLIC FINANCE MANAGEMENT: WITH STUDIES RELATED TO INTERNAL AUDIT

Prof. Dr. Hasan TÜREDİ¹

ÖZET

Dünya’da son yıllarda yaşanan ve ülkeleri farklı düzeylerde etkileyen işletme iflas ve skandalları, sadece bağımsız ve dış denetimlerin yeterli olmadığını ve özellikle bağımsız denetimlerin iç denetimle de desteklenmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Dünya’da ki bu gelişmelere paralel olarak, Türk Kamu Mali Yönetimi özellikle iç kontrol ve iç denetim konularında yeniden yapılandırılmıştır.

Uygunluk denetimleri, kamu idarelerinde denetim faaliyetinin odak noktasını oluşturmaktadır. Ancak, kaynakların etkin ve verimli kullanılmaması nedeniyle uygunluk denetimleri idarelerin hesap verme sorumluluğunu üstlenmede yetersiz kalmaktadır. Bu bağlamda işletmelerde ve kamu idarelerinde iç denetim zorunlu hale gelmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, dış denetim, bağımsız denetim, kamu mali yönetimi, kamu idaresi

ABSTRACT

The business bankruptcy and scandals happened during the recent years in the world, which affected the countries at different levels, have manifested that the independent and external audits merely do not suffice; and particularly the independent audits must be supported by the internal audit. In parallel with these developments in the world, The Turkish Public Finance Management has been restructured particularly on the subjects of internal control and internal audit.

The conformity audits establish the focal point of the auditing operations within the public administrations. However, due to the disuse of resources in an effective and efficient way, the conformity audits remain incapable in order for the administrations to assume the responsibility for accountability. In this regard the internal audit necessary for the business and public administrations.

Key Words: Internal audit, external audit, independent audit, public finance management, public administration.

1. GİRİŞ

¹ İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi ve T.C. Merkez Bankası Denetleme Kurulu Üyesi

Günümüz liberal iktisat sisteminin ana unsurları özel kurumlar veya şirketlerdir. Liberal iktisadi sistemde şirketler, meslekten gelen yöneticiler tarafından yönetilmektedir. Meslekten gelen yöneticilerin; şirket ortaklarının çıkarlarını etkin şekilde korumaları, her türlü işletme kaynağının yerinde ve verimli kullanılması, şirket yönetimi tarafından belirlenir ve izlenir. Yönetim hiyerarşisi içinde elde edilen bilgilerin; doğru verilere dayandırılması değerlendirilmesi, mevcut ve gelecekteki risklere karşı bugünden önlemler alınması bakımından çok önemlidir. Burada iki tür risk vardır. Birincisi; yönetim hiyerarşisi boyunca, yani üst yöneticiden itibaren (genel müdür) yapılan işlerin yönetim kurulunun, böylece ortakların bilgisi dışında oluşması.

İkincisi de, yönetim kurulunun (veya üst yöneticinin) yetki devrettiği kişilerin elde ettikleri bilgileri kendilerine saklamaları, başka bir anlatımla paylaşmamalarıdır.

Özellikle ikinci durum söz konusu olduğunda, şirket yönetimi veya üst yönetim işletmede oluşan bilginin tamamına hakim değildir. Bu sorunların aşılması işletmelerde kurumsal yönetim sisteminin oluşturulması ile mümkündür. Kurumsal yönetim konusunun gündeme gelmesinde meslekten gelen yöneticiler tarafından yönetilen şirketlerde karşılaşılan yolsuzluklar (suistimaller) büyük oranda etkili olmuştur. Kurumsal yönetim, işletmelerdeki tüm faaliyetleri içeren sürecin gerçekleşmesi için gereken sistemlerin kurulması ve işletilmesini ifade eder.(Kurtoğlu, 2010 : 19-21)

Şirket veya işletme yönetimleri (yönetim kurulları- üst yönetimler), şirket faaliyetleri içinde doğrudan yer almadan yönetmekte oldukları süreci, etkin bir şekilde gözlemlemeli ve izlemelidirler. Başka bir anlatımla şirketlerde yönetim kurulları, öteki işletmelerde üst yöneticiler, yürütülen süreçlerin kontrolünden sorumludur. Bu kontrollerin fiilen yapılmasında en önemli önlem iç denetimdir.

İşletme veya şirketlerde mevcut veya muhtemel risklerin ortadan kaldırılması, en alt düzeye çekilmesi ya da önlenmesinde iç denetime önemli görev düşmektedir. Riskler ancak bu

şekilde kontrol altına alınabilir. Enron gibi, Dünya'da son yıllarda yaşanan çeşitli şirket iflaslarında en önemli etken denetim olgusuna yeterince önem verilmemiş olmasıdır. Yönetimler, gerçek anlamda uygulanabilecek bir iç denetim faaliyetiyle işletme risklerini belirleyebilir ve gerekli önlemleri alabilirler. Nitekim Enron öteki pek çok işletme gibi iç denetimin gündeme getirdiği bulguları ve önerileri hiç önemsemedi ve dikkate almadı. Bu algılamamanın sonucu ise etkisi büyük, önemli bir iflas olarak ortaya çıktı. (Shantz, 2002:40) Enron benzeri olayların yeniden yaşanmaması bakımından, şirket, işletme veya kurum yöneticileri daha etkin iç denetim hizmetlerinin verilmesini sağlamalı ayrıca yönetimin daha güçlü ve güvenilir olmasını sağlamak üzere bütün imkan ve kolaylıkları iç denetimin hizmetine sunmalıdır. Başka bir anlatımla kurum veya işletmelerde şeffaflık yeterince hakim kılınmalı, ortamın şeffaflığı konusunda herhangi bir kuşku duyulmamalıdır.

İç denetçiler için önemli olan, her zaman risk odaklı düşünmektir. İç ve dış denetimlerin yapılması şeffaflık, dürüstlük ve doğruluğun gereğidir. Özellikle iç denetimin bu nitelikleri sağlaması kurumsal iyi yönetimin temelinde yer alır. (Shantz, 2002 :40-41)

Özellikle son yıllarda yaşanan büyük ve önemli şirket iflasları, kurumsallaşma ve kurumsal yönetim üzerinde önemli tartışmaları gündeme getirmiş, kurumsal yönetimde özellikle değer katma ve güvence oluşturma niteliklerinden dolayı iç denetime büyük oranda önem kazandırmıştır.

2. İÇ DENETİMLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE TEMEL KAVRAMLAR

2.1.İç Denetimin Tanımı, Amacı ve Kapsamı

İç denetim; bir kurum veya işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım göstererek kurum veya işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. (IIA, 2004 :5)

Bilindiği gibi bütün kurum veya işletmeler önceden belirlenmiş olan hedef ve amaçlara ulaşabilmek için faaliyetlerini sürdürürler. Kurum veya işletmelerin amaçları en yüksek karlılığı sağlamak olabilir veya en yüksek ve kaliteli hizmet sağlamak olabilir. En yüksek verimliliği, karlılığı ve hizmeti v.b. sağlamak amaç olduğuna göre bu süreçte izlenen yöntemlerin, yararlanılan araçların ve kullanılan kaynakların uygunluğu, yeterliliği ve verimliliğinin önceden belirlenen ilke ve standartlara uygun olup olmadığının bilinmesi gerekir.

Kullanılan yöntemler ve araçların uygun olup olmadığı, insan kaynağı dahil tüm kaynakların kullanımının yerindeliği, zamanındalığı, sayı ve niteliğinin planlanan hedefle uyumu, kullanılan her türlü kaynakla elde edilen sonuçların dengeli olup olmadığı konuları denetimle ortaya konulur. Bilindiği gibi, genel anlamda denetim; belli bir iktisadi birimin, belli bir dönemine ait mali bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirleme ve bu konuda ilgililere, özellikle yönetime istenen bilgilerin sunulması bakımından, konu ile ilgili denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirilmesi amacı ile meslek elemanları tarafından yapılan çalışmadır.(Türedi , 2007:18)

İç denetimin amacı, kurum veya işletmelerde yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. İç denetimin kapsamına; iç kontrol yapısının yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesiyle başarı düzeyi ve kalitenin incelenmesi ve değerlendirilmesi girer. Böylelikle, iç denetim faaliyeti, iç kontrol yapısının esas amaçlarına ulaşıp ulaşılamadığı yönünden yönetime gerekli olan bilgileri sağlar. (Kepekçi, 2004:80)

İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve varılan sonuçları ilgililere sunmak amacıyla, kanıtların tarafsızca toplanması ve bunların değerlendirilip raporlandığı bir süreçte; araştırılan iktisadi birimin veya işletmenin ilgili dönemine ait bilgilerin önceden belirlenmiş ilkelere (kriterlere) uygunluk derecesine bakılır. Denetim çalışmalarında en önemli konu gerek iç denetim gerekse dış denetimlerde yapılan çalışmaya güvendir. İç denetçiler özellikle hiyerarşik açıdan dış denetçiler gibi bağımsız olamazlar. Ancak iç denetçiler fonksiyonel bağımsızlığa büyük önem vermelidirler. (Özoğlu ve Diğerleri,2010 :37)

Güçlü bir iç denetim süreci, kurum veya idare içinde uygun bir kontrol ortamının varlığının güvencesini oluştururken, aynı zamanda kurum faaliyetlerinin etkin, etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilmesinde aracı olur.

İç denetim faaliyeti bir kurum veya idare içinde bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu oluşturmak amacı ile oluşturulan, kurumun faaliyetlerine kontrol ve değerlendirme hizmeti sunan bir faaliyettir. Bu tanım kapsamında yürütölen iç denetim bilgi teknolojileri ile ilgili faaliyetleri de kapsamaktadır. Dış denetim ise kurumun sözü edilen faaliyetlerine dışarıdan tarafsız bir değerlendirme sağlayarak iç denetimin değer katma fonksiyonunu tamamlar.

Gerek özel şirketlerde gerekse kamu idarelerinde yürütölen bütün faaliyetlerde kullanılan her türlü kaynağın; yerindelik, zamanındalık, tutumluluk, etkinlik ve verimlilik gibi ilkelere uygunluğu yönetimler açısından son derece önemlidir. Kullanılan tüm kaynakların, özellikle yasallık, yerindelik, tutumluluk, etkinlik ve verimlilik gibi ilkelere uyumlu olup olmadığının güvencesi iç denetim faaliyetidir. (Pickett, 2004 :112)

İşletme veya kurumlar düşük maliyetle en yüksek ve kaliteli verimi, hizmeti veya karlılığı elde etmek istediklerinde onların en etkin yardımcısı iç denetim faaliyetidir.

İç denetim faaliyeti işletme ve idarelerdeki tüm alanlarla ilgilidir. İşletme ve idarelerde ki tüm faaliyetler iç denetimin alanına girmektedir. Özetle iç denetim faaliyeti, işletme veya kamu idarelerinde;

- a) Amaç ve hedeflerin belirlenmesinde,
- b) Hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının ve/veya ulaşım düzeyinin belirlenmesinde ,
- c) Sorumlular ve sorumluluk alanlarının belirlenmesinde,
- d) İşletme değerlerinin korunup korunmadığının, işletmeye değer katılıp katılmadığının belirlenmesinde işletme, kurum ve kamu idarelerine katkıda bulunur.

2.2.İç Denetimin Gelişimi

Günümüze kadar iç denetimin tanımı ve anlayışında önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

Klasik iç denetim anlayışına göre iç denetim faaliyeti; işletme içinden, konusunu iyi bilen bir meslek mensubunun işletme yönetimince görevlendirilerek işletmenin mali olan ve mali olmayan faaliyetlerini incelemesi ve varılan sonuçları bir rapor halinde yönetime sunması şeklinde yürütülüyordu.(Türedi, 2007 :29)

Ancak günümüzde iç denetimde geleneksel anlayış terk edilmiş ve risk yönetimine dayalı denetim anlayışı güncel hale gelmiştir.

Bu değişimde; ihtiyaçlarda, iletişim ve teknolojideki değişim, küreselleşme anlayışının yaygınlaşması, küreselleşme sürecinin işletme ve idarede üzerindeki etkileri gibi çeşitli faktörler etkili olmuştur.Bu arada son yıllarda gelişmiş ülkelerde yaşanan çeşitli iktisadi sorunlar ve bu sorunların Dünya genelindeki olumsuz etkileri, iç denetimi özellikle riske dayalı iç denetimi çok güçlü bir şekilde gündeme taşımıştır.

Bu etkileşimin ana noktası; risklerin yönetiminde kontrollerin önemi ve risk yönetimi sisteminin dikkate izlenmesi ve etkinlik değerlemesine duyulan ihtiyaçtır.

Gelişen ve değişen günümüz rekabet ve teknolojik ortamında planlanmış kurumsal hedeflere ulaşılabilmesi bakımından kurumsal yönetimler, riskleri daha fazla ve bütün yönleriyle izlemeye özen göstermektedir.

Böylece kurum veya idarelerde risk yönetiminin artan önemi iç denetim mesleğinin bütünüyle risklere odaklanmasına neden olmaktadır.

İşletme veya idarelerde karşılaşılan riskler farklı türlerde meydana gelseler bile, iç denetim faaliyeti işletmeyi veya idareyi ilgilendiren ve etkileyen bütün riskleri önem derecesine göre dikkate almak durumundadır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün kuruluşundan sonra geçen yaklaşık 60 yıl süresince, iç denetimin geçirdiği aşamalar şunlardır: (Pehlivanlı, 2010:14-18)

- a) Kontrol esaslı denetim
- b) Süreç esaslı denetim
- c) Risk esaslı denetim
- d) Risk Yönetimi Esaslı denetim

1980' li yıllardan önce kabul gören ve ilk iç denetim yaklaşımı olan kontrol esaslı denetim yaklaşımı bağımsız denetimin bir uzantısı gibi algılanan, kanunlara, yönetmeliklere, politika ve ilkelere uygunluğu kontrol eden bir denetim anlayışıdır. Bu yaklaşımda bağımsız denetim kapsamını daraltmak için gerekli test ve doğrulama (mutabakat) işlemlerinin gerçekleştirilmesi, temel kontrollerin kurum faaliyetlerini destekleyip desteklemediğinin doğrulanması şeklinde uygulanan bir denetim yaklaşımını esas alır.

İç denetimin ikinci aşaması olarak kabul edilen süreç esaslı denetim yaklaşımı, 1980'li yıllarda gündeme gelmiştir.

Bu denetim yaklaşımı; kurum veya idare içi süreçlerin; faaliyetlerin etkililiği, etkinliliği ve tasarımların değerlendirilmesine önem veren bir yaklaşımdır. Kontrol esaslı denetime göre, süreç esaslı denetimin kurum, işletme ya da idareye daha çok değer kattığı ifade edilmektedir. İç denetimde üçüncü aşama; risk esaslı denetim yaklaşımıdır. Risk esaslı denetim ifadesi COSO tarafından 1992 yılında yayınlanan “İç Kontrol Çerçevesi” adlı raporla ilk kez kullanılmıştır.(Pickett, 2004: 191-195)

COSO Modeli; COSO tarafından hazırlanan ve bir kurumun günlük faaliyetleri sırasında kurum içindeki mevcut ve olması gereken asgari iç kontrol uygulamalarının sistematik bir şekilde değerlendirilmesine imkan veren bir iç kontrol modelidir.²

Günümüzde gerek bilimsel çalışmalarda gerekse uygulamalarda COSO modeli bir başvuru kaynağı olarak görülmektedir.

İç denetimde gelinen dördüncü aşama, risk yönetimi esaslı denetim yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda, işletme hedefleri geniş çerçevede ele alınmakta, risk yönetimi kapasitesi genişletilmekte, risk yatıştırma ve kontrol altında tutma teknikleri zenginleştirilip geliştirilmektedir.

Dördüncü aşama olan risk yönetimi esaslı denetim yaklaşımı yukarıda ifade edilen araçlarla risk odaklı denetimin kapsam ve araçlarının geliştirilmiş halidir.

İç denetimin geçirdiği aşamaların fark ve etkileri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir. (Pehlivanlı, 2010: 15)

2.3. İç Denetçinin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı

Tüm denetim çalışmaları bağımsızlık esası üzerine kurulmuştur. İşletme yönetimi ile işletme ile ilgili bilgileri kullananlar arasında olabilecek çıkar çatışmaları, denetim faaliyetinin hem işletme yönetimi hem de işletme ile çıkar ilişkisi olanlardan kesinlikle bağımsız olması

² COSO, “ The Committee of Sponsoring Organisations of The Treadway Commission “ ifadesinin kısaltılmış şeklidir.

gerekir. Hem iç hem de bağımsız ve dış denetimde, denetim faaliyetlerinin esasını, çalışmalara duyulan güven, güvenin esasını ise denetçinin bağımsızlığı oluşturur. Denetçiler; denetim alanlarına giren bütün konularda bağımsız hareket etmelidir. Bağımsızlık konusunda söylenenler iç denetçiler için de geçerlidir.

İç denetçiler yazılı kurallara bağlanmış bir bağımsızlıktan öte görünürde, düşünce yönüyle ve davranış ve hareketleriyle de bağımsız olduklarını göstermelidirler. Bu bakımdan iç denetim kurum ve işletmeler açısından bir güvence faaliyetidir.

Ancak bu kadar önemli olan iç denetimden beklenen yararın elde edilmesi ve işletmeye değer katabilmesi için üst yönetimin, denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığına fiili desteğini açıkça göstermeli ve sürdürmelidir.

İç denetçiler de denetim faaliyetini yürütürken kişi, kurum, makam ve işletmenin çıkar ilişkilerinden etkilenmeden tamamen kendi bilgi, bulgu ve görüşü doğrultusunda çalışmasını tamamlayarak sonuçlandırmalıdır. Bu tutum ve davranışı sürdürmek iç denetimde, bağımsız denetime oranla daha güçtür. İç denetçi fonksiyonel (denetim çalışmalarını yaparken) olarak bağımsızdır, gerçekte işletmenin veya idarenin çalışanıdır.

Özetle iç denetçiler, verilen yetkiler ve belirlenmiş mevzuat gereğince mümkün olduğunca faaliyetlerinde bağımsızlığa en üst düzeyde riayet etmeli ve bağımsız düşünme mantığını sürdürmelidir. İç denetçinin bağımsızlığı konusuna 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda da ve öteki düzenlemelerde yer verilmiş ve denetçinin görevinde bağımsız olduğu ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılmayacağı belirtilmiştir. (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md. 64/8 ve Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, md.8/9)

2.4. İç Denetimden Beklenen Yararlar

Gerek iç ve dış denetim gerekse bağımsız denetimden beklenen yararlar genel hatları ile şunlardır: (Türedi, 2007:127 ve Pehlivanlı, 2010:18)

- a) Kurum veya işletmenin varlıklarını her türlü olumsuzluklara (risklere) karşı korumak ,
- b) Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- c) Faaliyetlerin; önceden kurumca belirlenmiş, ilke ve kurallara uygunluğunu sağlamak,
- d) Tüm kaynakların iktisadi, etkin ve verimli kullanılmasına yardımcı olmak,
- e) Üst yönetimce belirlenen kurallara ve politikalara uyumu sağlamak.

2.5. İç Denetimin Unsurları

İç denetim; herhangi bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak üzere tasarlanan bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

İç denetim faaliyeti; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek üzere, sistemli ve bilimsel disipline uygun bir yaklaşımla kurumun planlanmış amaçlarına ulaşılmasında yardımcı olur.

Kurum veya işletmelerde yürütülen iç denetim faaliyetlerinden kurumsal beklentilerin sağlanabilmesi aşağıda belirtilen unsurların varlığı halinde mümkündür. (Özoğlu ve diğ. 2010:82; Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, 2006:6-7 ve Karaca:2010, 24-28)

2.5.1. Kurum Faaliyetlerine Değer Katmak ve Geliştirmek

İç denetim faaliyetinin esas amacı; kurum veya işletmenin faaliyetlerinin denetlenmek suretiyle, geliştirilmesi, sapmaların ortadan kaldırılması ve önlenmesi, planlanmış hedeflere ulaşılmasının sağlanması, böylece işletmeye değer katılmasıdır. Denetim sırasında hata ve hilelerle karşılaşılırsa bunlarla ilgili önlemler alınır, düzeltmeler yapılır. Güçlü bir iç denetim, iç kontrol yapısının etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmak yanında var olan risklerin azaltılması, gelecekteki riskler için önlem alınması, hata ve hilelerin önlenmesi, v.b. faaliyetler ile işletmeye ek bir değer katar.

İç denetim sonucu ortaya çıkarılan riskler, sapmalar, hileler, hatalar v.b. zayıflıkların ortadan kaldırılması ve önlenmesi bakımından yönetime yapılacak öneriler, yönetim açısından son derece önemlidir.

2.5.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Gerek iç ve dış gerekse bağımsız denetimlerde bağımsızlık ve tarafsızlık son derece önemlidir. Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine uyulmadan etkin ve etkili bir iç denetim çalışması söz konusu olmayacağına göre, böyle bir denetime güven duyulması da mümkün değildir.

Bilindiği gibi tüm denetim çalışmalarının özü güven, güvenin dayanağı da bağımsızlık ve tarafsızlıktır. Başka bir anlatımla; bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine dayanmayan denetim çalışmalarının güvence verme işlevini yerine getirmesi mümkün değildir. İç denetim sonucu ortaya çıkan denetim raporundaki bilgilerin, özellikle işletme ile ilgili karar vermek durumunda olan yöneticiler açısından gerçek, tam ve doğru bilgiler olması gerekir.

İşletmelerle ilgililer açısından yararlanılacak bilgilerin doğru, tam, gerçek ve güncel bilgiler olması gerekir. Bunun için de planlama aşamasından raporların sunulmasına kadar denetim sürecinin bütün aşamalarında iç denetçi bütün değerlendirmelerinde tarafsız, dürüst ve bağımsız hareket etmelidir. Denetimin hiçbir aşamasında , üst yöneticilerin, iç denetçilere herhangi bir konuda müdahale etmemeleri gerekir. Üst yönetimin ve her kademe çalışanlarının bu titizliği göstermeleri gerekir.

Bağımsızlık ve tarafsızlık gereği olarak, iç denetim amaç, hedef ve kapsamının tespiti, iç denetimin planlaması, çalışmaların yürütülmesi ve raporun yazımı aşamalarında iç denetçiye herhangi bir müdahale denetim sonucuna olan güveni büyük oranda zayıflatır.

2.5.3. Güvenlik ve Danışmanlık Hizmeti Olması

Tanımında da belirtildiği gibi iç denetim faaliyeti, bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetimin esas amaç; kurum veya işletmelerde yürütülen faaliyetlerin geliştirilmesi, öncelikle

üst yöneticiler olmak üzere ,tüm çalışanlara ve sermaye sahiplerine rehberlik yapmak ve yol göstermektir.

İç denetimin güvence vermesi ise, kurum veya işletmelerde yürütülen işlemleri, risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve yönetim süreçleriyle ilgili olarak bağımsız bir değerlendirme yapmak üzere tarafsız bir şekilde incelenmesidir.

İç denetim çalışmalarının; işletme faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere uygun olarak yürütülmesi, üretilen bilgilerin tam, doğru ve zamanlı olması, kaynakların etkili ve verimli olarak sağlanması ve kullanılması, işletmenin faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek çeşitli risklerin tanımlanması, bunlarla ilgili önleyici ve azaltıcı önlemlerin alınması, uygulamaların sürekli gözden geçirilmesi ve izlenmesi ve mümkün olduğunca elde edilen bilgilerin rakamsal olarak ifade edilmesi konularında yönetim ve diğer ilgililere güvence sağlamak iç denetimin asıl görevlerindedir.

İç denetim faaliyetinin; kurum veya işletme yönetimine danışmanlık hizmeti ve güvence sağlayabilmesi, denetçinin, eğitim ve deneyimi yanında büyük oranda bağımsızlık ve tarafsızlığı ile de ilgilidir.

İÇ DENETİMİN TÜRÜ				
	Kontrol Esaslı	Süreç Esaslı	Risk Esaslı	Risk Yönetimi Esaslı
Belirlenen Hedefler	Mevzuata Uygunluk	Süreçlerin etkinlik ve etkinliği	Kontroller ve süreçlerin risklerin yatıştırılması karşısında etkinlikleri	Kurum hedeflerine ulaşma ve risklerin yatıştırılması için uygun görülen risk yönetimi faaliyetlerinin etkinliği

İÇ DENETİMİN TÜRÜ

	Kontrol Esaslı	Süreç Esaslı	Risk Esaslı	Risk Yönetimi Esaslı
Yaklaşım	Uygunluğun belirlenmesi açısından denetim ve rehberlerin anlaşılması	Mevcut süreçlerin ve en iyi uygulama örneklerinin karşılaştırılması	Anahtar iş risklerinin tanımlanması ve risklerin yatıştırılmasına ilişkin yapılan kontrollerin değerlendirilmesi	Hedeflerin anlaşılması, ilgili risklerin tanımlanması, kabul edilebilir düzeylerinin tespiti, performans ve risk ölçümlerinin tanımlanması ve risk yönetimi etkinliğinin değerlendirilmesi
Odaklandığı Konu (Alan)	Uygunluk, istisna ve hataların tespiti	Mevcut süreçler ve en iyi uygulamalar arasındaki farklılıkların belirlenmesi	Anahtar iş risklerinin yatıştırılmasında gerekli etkinliği göstermeyen süreçlerin ve kontrollerin belirlenmesi	Mevcut ve istenen risk yönetimi etkinliği arasındaki farkların belirlenmesi

İÇ DENETİMİN TÜRÜ				
	Kontrol Esaslı	Süreç Esaslı	Risk Esaslı	Risk Yönetimi Esaslı
Test Yaklaşımı	Uygunluk testleri birlikte istatistik esaslı anlamlılık testleri	Mevcut ve en iyi uygulama örneklerini değerlendirmeye yönelik danışmanlık yaklaşımı ve bazı uygunluk testleri	Anahtar risklere odaklanmış anlamlılık ve uygunluk testlerinin bileşimi	Anahtar hedefler ve ilgili risklere odaklanmış anlamlılık ve uygunluk testlerinin bileşimi
Elde Edilen Sonuçlara Göre Öneriler	Rehber (kılavuz) ile ilgili istisna veya hatalarla ilgili	Belirlenmiş özel faaliyet amaçlı incelemelerle ilgili farklarla ilgili	Anahtar risklerle ilgili belirlenmiş istisnalar veya hatalarla ilgili	Temel iş hedefleri ve risklere ilişkin risk yönetimi etkinliği farkları ile ilgili

Kaynak: Davut Pehlivanlı, a.g.e., s.15' ten uyarlanmıştır.

Kontrol esaslı denetim iç kontrol faaliyetlerinin desteklenmesi ve etkinliğinin artırılmasını ön planda tutmaktadır. Kontrol esaslı denetimlerde denetim çalışmalarını yürüten iç denetçi; denetim çalışmalarında daha çok denetlenen faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu araştırmaktadır. Bu yönüyle bakıldığında kontrol esaslı denetimlerin muhasebe sisteminin anlaşılması ve yürütülen işlemlerin ayrıntılarına yönelik olduğu görülmektedir. Denetçi mali tablolardaki bütün mali bilgileri inceleyerek gerçekleştirilen işlemlerin tam ve doğru olup olmadıkları konusunda güvence verir.

Risk yönetimi esaslı denetimlerde ise kurumun veya idarenin iş model ve süreçlerinin anlaşılması, ilgili risklerin tanımlanması, uygun görülebilecek risk düzeyinin belirlenmesi, performans ve risk ölçümlerinin tanımlanması ve risk yönetimi etkinliğinin değerlendirilmesine daha çok önem verilmektedir. Böylece elde edilen bilgilerle, mali tabloları etkileyebilecek riskli alanlar belirlenip tanımlanmakta, denetim kaynakları bu riskli alanlara aktararak, amaçlara ulaşılmasını engelleyebilecek faaliyetlerin ortadan kaldırılması veya daha etkisiz hale getirilmesine yoğunlaşmaktadır. Kontrol esaslı denetimlerde iç denetçi; daha çok planlama ve uygunluk faaliyetlerinin düzeyini belirleme faaliyetleriyle uğraşır. Özetle kontrol esaslı iç denetimin daha çok iç kontrole yoğunlaştığı ifade edilmektedir.

Risk yönetimi esaslı denetimlerde ise risklerin çeşitlerinin belirlenmesi; risklerden kaçınılması, risklerin paylaşılması, transferi ve dağıtılması konularında yoğunlaşılır. Buna bağlı olarak iç denetçi; kurum veya idarenin hedefleri ve risklere yönelik risk yöntemlerinin etkinliğinin artırılması konularına ilişkin olarak önerilerde bulunur.

3. İÇ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

İç denetimin ne kadar önemli olduğu günümüzde artık tartışmasız olarak anlaşılmış bulunmaktadır. İç denetimi gerekli hale getiren nedenler olarak aşağıdakiler özetlenmiştir.

3.1.Sorumluluk ve Hesap Verebilme

İşletmelerin büyüyüp gelişmeleri ve genişlemeleri yönetici ya da ortakların işletmelerde sürdürülen faaliyetlerin sürekli gözetim altında tutulmasını büyük oranda zorlaştırmaktadır.

Bu nedenle işletmelerde üretilen bilgilerin sağlıklı olması ve doğruluğunun sağlanması bakımından denetim günümüzde artık kaçınılmaz hale gelmiştir.

Yönetimin zorlaşması nedeniyle işletmelerde yöneticiler kendilerine ait bazı yetki ve sorumlulukları kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devretmek durumunda kalmaktadırlar.

Yöneticilerin; çalışanların görevlerini yerine getirip getirmediği ve belirlenmiş hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının öğrenmeleri gerekir. Denetim çalışması yapılmadan yöneticilerin istedikleri bilgileri tam, zamanında ve doğru olarak elde etmeleri oldukça güçtür.

Kısaca; işletmelerin hem faaliyet hem de ölçek olarak büyümeleri, yönetici ve sahiplerin işletmeyi tam anlamda kontrol altında tutamama sonucunu ortaya çıkarmaktadır. İşte yönetim, işletme ya da kurumlardaki faaliyetlerin etkinlik, etkililik ve verimliliğin tespiti bakımından iç denetim yaptırmak zorundadırlar. Böylece işletme üst yönetimi; iç denetimin sonuçlarını değerleyerek gerekli önlemler almak fırsatını elde eder. İç denetim raporları işletme yönetimine sunulabileceği gibi denetim komitesine de sunulabilmektedir. Raporların yönetime sunulmasıyla da güvenilir ve tarafsız bilgiler sağlanır.

3.2. Yetkilerin Devredilmesi (Vekalet Teorisi)

İktisadi faaliyetlerin gelişmesi; çeşitlenmesi, büyük ölçekli işletmelerin ortaya çıkması gibi nedenlerden dolayı aylıklı ve ücretli yöneticiler ve elemanların istihdam edilmesi zorunlu hale gelmiş, işletme ortaklarının yetkilerinin bir bölümünün bunlara devredilmesi zorunluluğu doğmuştur. Başka bir anlatımla yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı meslekten yöneticilerin zorunlu olarak istihdam edilmesi, kamu idareleri açısından çalışanların artması ve sorumluluk alanlarının sınırlandırılmış olması gibi nedenlerden dolayı yönetimin sağlıklı ve güvenilir bilgiyi elde etmesi ancak etkin bir iç denetimle sağlanabilmektedir.

3.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

Uluslararası denetim standartları gereği; tüm denetçilerde olması gereken esas niteliklerden biri de mesleki eğitim ve deneyimdir. Bu nitelikleri taşıyan iç denetçiler denetim çalışmalarında rastladıkları her türlü hata, hile, olumsuzluk ve uygulama eksikliklerini ortaya çıkarıp düzenlenecek denetim raporuyla yönetime bildirmek durumunda oldukları gibi, bunların düzeltilmesi ve tekrarlanmaması nedeniyle de yönetime önerilerde bulunurlar.

Ayrıca işletmelerde yönetim kurulu, kamu idarelerinde de üst yöneticiler, iç denetçilere ve daha başka görevler de verebilirler. İç denetçilerin görevi, iyi düzenlenmiş ve planlanmış bir iç kontrol sisteminin etkili, etkin ve verimli çalışabilmesi bakımından çeşitli konularda yönetime danışmanlık yapmaktır.

İç denetçilerin belirtilen konularda danışmanlık görevlerini yerine getirebilmeleri için; planlama, işletme ve muhasebe örgütlenmesi, yöneticilik ve kontrol alanlarında, işletme faaliyetlerini bir yönetici bakışı ile değerlendirebilme bilgi ve becerilerine de sahip olmaları gerekir. Bu niteliklere sahip iç denetçiler, kurum veya idareye değer katabilirler.

3.4.Tasarruf İhtiyacı

İşletmede görevli iç denetçiler, işletmelerde yürütülen tüm faaliyetlerde en düşük maliyetle en yüksek verimliliğin elde edilmesi konusunda da yöneticilere uygun yöntemler önerebilmeli ve danışmanlık hizmeti verebilmelidir.

Özellikle iç kontrol yapısının oluşturulmasında maliyet ve fayda karşılaştırması son derece önemlidir. İç kontrol yapısının kurulup kurulmamasına karar vermede en önemli etken, işletmeye uygun güçlü bir iç kontrol yapısının işletme veya idareye yükleyeceği maliyettir. Eğer kurulmak istenen güçlü bir iç kontrol yapısının yükleyeceği maliyetin beklenen yararından daha yüksek olacağı düşünülüyorsa, belki de en iyi seçenek iç denetim hizmetini işletme dışındaki işletmelerden satın almaktır. Bütün alanlarda iç denetçi yönetime danışmanlık yapmalıdır.

3.5. İşletmede Olabilecek Suistimalleri (Hileleri) Engellemek

Günümüzde büyük işletmelerde, özellikle halka açık Anonim şirketlerde küçük hisseli ortakların işletme faaliyetlerinden bilgi ve kardan pay alma konularında güçlük çektikleri bilinmektedir. Özellikle halka açık anonim şirketlerde kar dağıtmamak için, şirket karları çeşitli muhasebe oyunları ve hileli yollarla başka işletmelere aktarılabilmektedir.

Bu tür hilelerin; arada bir yapılacak bağımsız denetimlerle de önlenemeyebilir. Hatalı ve hileli işlemleri önlemenin en sağlıklı yolu, güçlü bir iç denetim birimi ile desteklenmiş iyi bir iç kontrol yapısı oluşturmaktır. İç denetçiler; işletmede tüm çalışanların yapabilecekleri her türlü hileli işlemleri tespit etmek, yönetime bildirmek ve iç kontrollerle ilgili zayıflıkların giderilmesi bakımından yönetime önerilerde bulunmak ve danışmanlık yapma imkan ve fırsatına sahiptir. Sayılan konularda iç denetçiler bağımsız ve tarafsız şekilde görevlerini yerine getirdiklerinde işletmeye değer katmış olurlar.

4. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

4.1. İç Denetime İlişkin Olarak 5018 Sayılı Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemeler

5018 Sayılı Kanun, iç denetim alanında önemli ve uygulanması zorunlu düzenlemeler getirmiştir. Bunlardan ilki iç denetimle ilgili düzenlemedir. Kanun önce iç denetimin tanımını vermektedir. 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 ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. 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. İç denetim iç denetçiler tarafından yapılır.(5018 Sayılı Kanun, md. 63)

Aynı düzenleme ile “iç denetçinin görevleri” başlığı altında; iç denetçinin görevi tanımlanmış ve iç denetçilerin çalışma yöntemleri alanında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.(5018 Sayılı Kanun, md. 64)

5018 Sayılı Kanunla ; iç denetim alanında Türkiye’de merkezi uyumlaştırma görevi yapmak üzere, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) oluşturulmuştur.

Özellikle Türkiye’de kamuda iç denetim düzeninin kurulması, yürütülmesi, geliştirilmesi konularında İç Denetim Koordinasyon Kuruluna önemli görev ve sorumluluklar verilmiştir.

Bağımsız ve tarafsız bir organ olarak kurulan iç denetim koordinasyon kurulu bakanlıklar arası bir kurul olup, üyeleri bakanlar kurulu tarafından atanmaktadır.(5018 Sayılı Kanun, md. 66 ve 67)

4.2. İç Denetimle İlgili Olarak İDKK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

5018 Sayılı yasa ile kurulan İDKK’ na aynı yasa ile iç denetim düzenini kurma konusunda önemli görevler verilmiştir. (5018 Sayılı Kanun, md. 67)

İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulduğu 30.06.2004 tarihinden beri ilgili kanunla kendisine verilen görevleri titizlikle yerine getirmektedir. Bu bağlamda; iç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartları, meslek ahlak kuralları , İDKK üyelerinin çalışma usul ve esasları, iç denetçilerin seçimi, eğitimi, atanması , yükseltilmesi; gibi pek çok alanda çok önemli çalışmalar ve düzenlemeler yapılmıştır.

4.3 İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

İç denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yapar: (5018 Sayılı Kanun, md.67)

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberini hazırlamak ve geliştirmek,
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleriyle işbirliğini sağlamak,

- d) Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin, ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanlığına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- ı) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,
- k) İç denetçilerin uyacakları, meslek ahlak kurallarını belirlemek,
- l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek ,

Ayrıca İDKK tarafından aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır. (Kamu İç Denetim Genel Raporu 2009 ,2010 :18-22)

4.4. İkincil Düzeyde Yapılan İç Denetim Düzenlemeleri

5018 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra, İkincil düzeydeki mevzuat çalışmalarına hız verilmiş ve çalışmalar mümkün olan kısa sürede tamamlanarak yürürlüğe konulmuştur.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca yapılan İkincil düzeydeki mevzuat düzenlemeleri aşağıda özet olarak verilmiştir.

4.4.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (İDKK) Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

5018 Sayılı Kanunun 66. Maddesi uyarınca İ.D.K.K 'nun önerisi doğrultusunda Maliye Bakanlığınca hazırlanmış olan bu yönetmelikle Kurulun çalışma usul ve esasları düzenlenmektedir.

4.4.2. İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği

5018 Sayılı Kanunun 65. Maddesi uyarınca İDKK'nın önerisi üzerine Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan yönetmelikte; iç denetçi adaylarının belirlenmesi, eğitimi, yapılacak sınavlar, eğitim programlarının süresi, konuları, eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile başarılı adaylara verilecek Kamu İç Denetim Sertifikasına ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir.

4.4.3. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

5018 Sayılı Kanunun 65. Maddesi doğrultusunda İDKK tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan yönetmelikte; iç denetçilerin Kamu İdareleri itibariyle sayıları, nitelikleri, atanmaları, çalışma usul ve esasları, sertifikalarının verilmesi ve derecelendirilmesi ile diğer hususlar düzenlenmiştir.

4.4.4. İç Denetçiler İçin Ek Ödeme Kararnamesi

657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa göre istihdam edilen iç Denetçilere yapılacak ek ödemelerin usul, esas ve miktarlarının düzenlendiği “ Kamu İdarelerinin İç Denetim Kadrolarında 657 Sayılı Devlet Memurları Kanuna Göre İstihdam Edilenlere Yapılacak Ek Ödemeye İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine İlişkin Karar” yürürlüğe girmiştir.

4.4.5. 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) Kapsamındaki İdarelerin İç denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle kamu idareleri itibariyle sayıları belirlenen ve 5436 Sayılı kanunla oluşturulan iç denetçi kadrolarının, belirlenen

idarelere tahsisi için, İDKK'nın kararı ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılarak yürürlüğe konulmuştur. 190 Sayılı KHK'na tabi kamu idareleri için yeteri kadar iç denetçi kadrosu verilmiştir.

4.4.6. Mahalli İdarelerin İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Kararname

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılmış olan kararname ile;

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında yönetmelikle mahalli idareler itibariyle sayıları belirlenen 5436 sayılı kanunla ihdas edilen iç denetçi; kadrolarının mahalli idarelere tahsisi yapılmıştır. Bu kararname ile mahalli idarelere gerekli iç denetçi kadrosu ihdas ve tahsis edilmiştir.

Yukarıda belirtilen düzenlemelerden başka aşağıdaki çalışmalarda yapılmıştır.

4.5. Üçüncül Düzeyde Yapılan İç Denetim Düzenlemeleri

5018 sayılı kanunla öngörülen kamu mali yönetim ve kontrol düzenini oluşturmak amacıyla yukarıda belirtilen düzenlemelerden başka aşağıda açıklanan üçüncül düzeydeki düzenlemelerde yapılmıştır.

- a) İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:1)
- b) İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:2)
- c) İç Denetçi Adaylarının Belirlenmesinde Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (No:3)
- d) Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi
- e) Kamu İç Denetim Standartları
- f) Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları
- g) Kamu İç Denetim Birim Yönergesi
- h) Kamu İç Denetim Raporlama Standartları
- i) Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller

5. DEĞERLENDİRME

Son yıllarda, özellikle 2000'li yılların başından itibaren Dünya'da görülen büyük şirket iflas ve skandalları yeniden tüm dikkatleri denetim alanına yoğunlaştırmıştır.

Dünya'da yaşanan ve tüm ülkeleri farklı şekillerde etkileyen işletme iflas ve skandalları, sadece bağımsız denetimlerin yeterli olmadığını, özellikle bağımsız denetimlerin iç denetimlerle de desteklenmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Nitekim 2001 yılından itibaren Dünya'yı büyük oranda etkileyen Enron Şirketinin iflasından önce, iç denetim komitesinin şirketle ilgili endişe ve önerilerini dikkate almadığı anlaşılmıştır.

Dünya'daki gelişmelere paralel olarak Türk Kamu Mali yönetimi de özellikle iç denetim konusunda yeniden yapılandırılmıştır.

Kamuda denetim faaliyetinin odak noktasını oluşturan uygunluk denetiminin, idarelerin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmede yetersiz kalması ve kaynakların etkin ve verimli kullanılmasıyla, kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması gereği kamu yönetiminde ortaya çıkmıştır. Bu durum; kamuda denetim uygulamalarının, dolayısıyla iç denetimin bakış açısını geçmişten geleceğe çevirmesine neden olmuştur. (Kamu İç Denetim Genel Raporu :79)

Bu bağlamda İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan 2008-2010 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesinde , iç denetim faaliyetleriyle ilgili olarak temel amaç ve hedefler belirlenmiştir. Bu amaç ve hedeflere ulaşılması amacıyla, bir taraftan yasal çalışmaların büyük oranda tamamlanması sağlanmış bir taraftan da büyük ve önemli kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim birimleri oluşturularak uygulamalar başlatılmıştır.

Oluşturulan yasal düzenlemeler doğrultusunda çeşitli kamu idarelerine yeterli kadrolar tahsis edilmiş ,iç denetçilerin eğitimleri, sertifika sınavları yapılmış, ve bu idareler önemli oranda, iç denetçilerini atayarak iç denetim birimlerini kurmuş ve denetim çalışmalarını başlatmışlardır.

Bu bağlamda; bakanlıklar, mahalli idareler, üniversiteler, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları , mahalli idareler bağlı kuruluşları v.b. kamu idareleri iç denetçileri atayıp iç denetim birimlerini oluşturmuş ve büyük oranda iç denetim çalışmalarına başlamışlardır. Düzenledikleri iç denetim raporlarını İç denetim Kuruluna göndermektedirler.

31.12.2010 tarihi itibarıyla 209 idare, toplam 773 iç denetçi atamış ve yapılan iç denetim çalışmalarına ilişkin 157 idare raporlarını iç denetim koordinasyon kuruluna göndermiştir.

Bir taraftan iç denetim koordinasyon kurulunun da yardım ve önerileri doğrultusunda idarelerin eksiklikleri tamamlanmaya çalışılırken bir taraftan da eksik mevzuat çalışmaları yürütülmektedir

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) (2006) .**Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**; Ankara.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) (2007) . **Kamu İç Denetim Birim Yönergesi**, Ankara.

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

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), **Kamu İç Denetim Strateji Belgesi**, 2008-2010.

KARACA, Mustafa (2010). **İç Denetimde Risk Denetimi ve Otomotiv Sektöründe İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul.

KEPEKÇİ, Celal (2010). **Bağımsız Denetim**, Ankara.

KURTOĞLU, Çelik (2010). “**Kurumsallaşma , Yönetim Kurulu, Kurumsal Yönetim**”, İç Denetim Dergisi, Sayı:9, İstanbul.

ÖZOĞLU, Bülend ve Diğerleri (2010) . **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti, İç Denetim**, İstanbul Büyükşehir Belediyesi, İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayını, No:1 , İstanbul.

PEHLİVANLI, Davut (2010). **Modern İç Denetim, Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul.

PICKETT, H. Spencer (2004). **The Internal Auditing Handbook**, Florida.

SHANTZ, Paul (2002). “**Enron’un Hatalarından Ders Almak**”, İç Denetim Dergisi, Çev: Leyla Erkutoğlu, Sayı:3, İstanbul.

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2004).” **İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**” (Çev: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), Florida.

TÜREDİ, Hasan (2007) . **Denetim** ,Trabzon.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.