

KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİMİN DEĞİŞEN ROLÜ

İşıl KIRDI
PwC Türkiye
Sistem ve Süreç Denetimi
Bölümü Kıdemli Müdür
İç Denetim Hizmetleri Lideri

ÖZET: Dünyada ve ülkemizde yaşanan hızlı değişim ortamında Kurumların iç denetim birimlerinden beklentileri de değişmektedir. Kontrol odaklı denetim rolünden, Kuruma katma değer sağlayan bir iç denetim fonksiyonuna geçiş artık iç denetim birimlerimiz için bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bu bağlamda dönemsel ve rutin denetim plan ve programına dayanan denetim anlayışı yerini Kurumun risk yönetim etkinliği ve verimliliğine yönelik güvence veren, risk odaklı bir denetim fonksiyonuna bırakmaktadır. Denetimin söz konusu geçişte değişen rolüne uygun şekilde gelişimini sürdürmesine yönelik gerekli stratejik ve yapısal dönüşüm iç denetim birimlerimiz tarafından hayata geçirilecektir.

Kurumların risk yönetim olgunluğu, etkin iç ve dış denetim koordinasyonu denetim birimlerimizin değişen rollerinde önemli unsurlar olarak önümüze çıkmaktadır. PwC tarafından 40 ülkede yapılan küresel iç denetim anketi söz konusu değişimin ve değişen iç denetim rolünün yansımalarını analiz etmemize imkan vermektedir.

ANAHTAR KELİMELER: İç denetim, risk yönetimi, KRY, eşgüdüm, kalite güvence, kontrol odaklı denetim, değer katan denetim, küresel iç denetim anketi, stratejik dönüşüm, risk yönetim etkinliği

Giriş

Kamu kurumlarımız, hizmet ettikleri tüm paydaşlarına ve vatandaşlarımıza kaliteli ve verimli hizmet vermek ve kaynaklarını etkin ve verimli şekilde kullanmak gayesi ile faaliyetlerini sürdürmektedir. Son yıllarda, özel sektörde “kurumsal yönetim”, kamuda “iyi yönetim” olarak adlandırılan bu yönetim yaklaşımı ile kurumlar, adil, hesap verebilir, şeffaf ve sorumluluk ilkelerine bağlı yönetim anlayışını hayata geçirerek paydaş memnuniyetini en üst seviyeye çıkarmayı amaçlamaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde,

paydaş memnuniyeti Kurumların hizmet kalitelerinin en önemli göstergesi olacaktır.

Temel unsurları stratejik yönetim, performans değerlendirme, risk yönetimi ve iç kontrol sistemi olan yapının tesisi amaçlı gözden geçirilmesi ve gerekli durumlarda iyileştirme noktalarının belirlenmesi görevi Kamu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla iki önemli organ tarafından yürütülecektir. Yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde belirtilen bu iki organ, idarelerin üst yöneticilerinin hesap verme sorumluluğu kapsamında görev yürüten iç denetim ve TBMM adına görev yürüten dış denetim, yani Sayıştay denetimidir.

Pwc olarak yurtdışında ve Türkiye’de, son dönemlerde de kamuda yürüttüğümüz iç denetim, iç kontrol, risk değerlendirme, kurumsal risk yönetimi ve eğitim faaliyetleri sırasında kamu iç denetiminin gelişim ve değişim süreçlerini tüm kamu iç denetçilerimiz ile birlikte yaşama fırsatı bulduk. Bu dönemde, kamuda adil, hesap verebilir, şeffaf ve sorumluluk ilkelerine bağlı yönetim anlayışına giden yolun taşlarını döşeme vizyonu ile yola çıkan kamu iç denetçileri, geçtiğimiz dönemde yaşadıkları sorunlar ve karşılaştıkları kısıtlamalara rağmen önemli bir ivme yakalamışlardır. Sahip olunan bu momentum ile kamu iç denetimi geçtiğimiz dört yıllık dönemde özel sektöre de yön veren bir gelişim kaydetmiştir.

"Önümüzdeki dönemde iç denetimi iyi yönetimin önemli bir parçası olarak görüp, bu mevcut potansiyeli etkin kullanan kurumlar fark yaratacak ve bu farkı sundukları hizmetlere de yansıtacaklardır"

Elbette, tüm kamu iç denetim birimleri bu bağlamda aynı olgunluk seviyesinde değildir. Fakat gerek kurumların iç denetim birimlerinin etkinliğinin artırılmasına yönelik motivasyonları gerekse İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından 2011 yılında başlatılması planlanan Kamu İç Denetimi Kalite Güvence ve Geliştirme Programı ile tüm kamu iç denetim birimlerinin orta vadede birbirlerine yakın se-

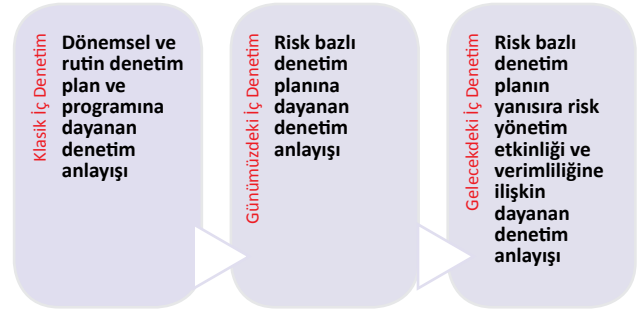
viyede bir olgunluğa ulaşacaklarını beklemekteyiz. Özellikle kalite güvence ve geliştirme programlarının dünyada ve Türkiye’de önem kazanmaya başladığı bir dönemde, İDKK tarafından böyle bir öncü nitelikteki adımın atılması, kamuda iç denetim faaliyetlerine verilen önemin güzel bir göstergesi niteliğindedir.

İç Denetimin Değişen Odağı

Kamu iç denetim birimlerimiz geçirdikleri değişim ve gelişim döneminin ardından değer koruyan iç denetim olgunluğundan kurumlarına değer katan bir denetim anlayışına geçiş yapmaktadırlar.

İç denetim birimleri, kontrol denetimine odaklanan bir iç denetim modelinden risk merkezli bir modele geçerek kuruma kattıkları değeri gözden geçirmeye başlamıştır. Risk merkezli modelde risk ve kontrol denetimi, kurum yönetimlerince geliştirilen risk yönetim süreçlerinin etkinliğini esas almaktadır. Şekil 1’de de gösterildiği üzere, bazı kurumlar için bu geçiş hâlihazırda yaşanmaktadır. Kurumsal risk yönetimi çerçeveleri ve kontrol süreçleri olgunlaştıkça bu değişim diğer kurumlarda da yaşanacaktır.

Şekil 1 - İç Denetimin Değişen Odağı

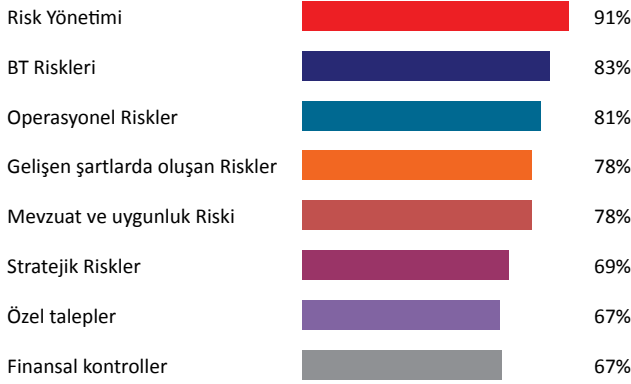


Risk merkezli bir yaklaşım, iç denetçilerin denetim, risk değerlendirme ve risk yönetimi ile ilgili konularda sadece kontrollere odaklanmaktan oldukça öteye giden kavramsal bir yaklaşımı benimsemeleri anlamına gelmektedir. Bu bağlamda iç denetim birimlerinin gelecekte odaklanacağı konu başlıkları da değişmektedir.

2011 senesinde PwC tarafından 40 ülkede yapılan ve 25 farklı sektörü kapsayan global iç denetim anketinde iç denetim birimlerinin gelecek üç yıl içinde odak-

lanmayı planladıkları alanlar sorulmuş ve değişen iç denetim odağının iç denetim planlamasına olan yansımalarını gösteren dönüşler alınmıştır. Anket sonuçlarına göre iç denetim birimleri öncelikle kurumun risk yönetim sisteminin etkinliğini değerlendirmeyi ve sonrasında kurum için öncelikli risk unsurlarına göre denetim çalışmalarını yürütmeyi planladıklarını ifade etmişlerdir. Özellikle tüm sektörlerin dahil olduğu global sonuçlara kıyasla kamu sektöründeki sonuçlar, kurumsal risk yönetimine global sektör ortalamasının üzerinde zaman ayrılacağını göstermektedir.

Şekil 2 - İç Denetimin Gelecek Üç Yılda Odaklanacağı Alanlar¹



İç Denetimin Değer Modeli

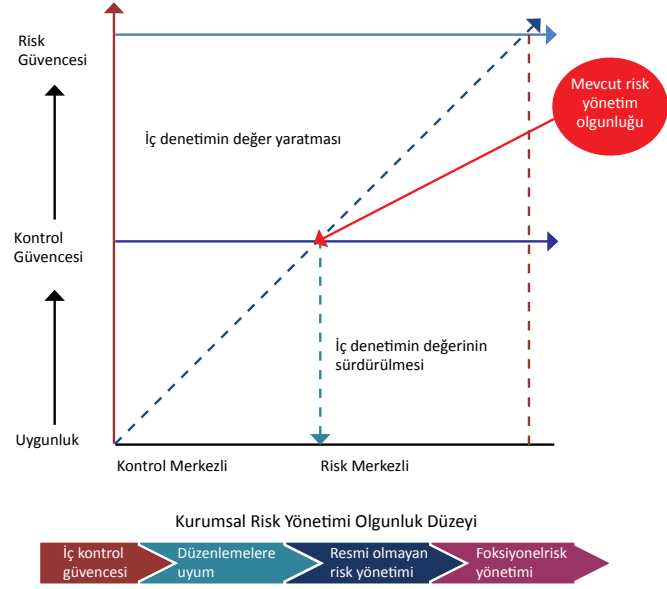
İç denetimin risk yönetimi açısından değer sunma becerisi kurumun risk yönetim biçim ve yapısının olgunluğuna sıkıca bağlıdır. Kurumun risk yönetim yapısı ne kadar olgun ve gelişmiş ise, iç denetim risk merkezli değer sunumunda o kadar etkili olur. Bu bakımdan, gelecek dönemde iç denetim birimlerimizin gelişimine paralel olarak Kurumların da risk yönetim olgunluklarını geliştirmeleri önem arz etmektedir. Bu bağlamda iç denetim birimi, Kurumun risk yönetim sisteminin geliştirilmesine yönelik gerekli danışmanlık hizmetlerine planlamalıdır. Fakat bu hususta risk yönetim sisteminin sahibi olarak görünmesine yol açabilecek yaklaşım ve çalışmalardan uzak durmaya özen gösterilmelidir. Zira iç denetim risk yönetim sisteminin sahibi değil söz konusu sistemin etkinliğini değerlendiren bir organdır.

Kurumlar Şekil 3'deki yatay grafik ile de gösterildiği

¹ PWC 2011 Küresel İç Denetim Anketi

gibi risk yönetiminin olgunluğu açısından dört aşamadan geçerler.

Şekil 3 - PwC İç Denetim Değer Modeli



Hali hazırda kontrol güvencesi verilmesine yönelik faaliyetlerini sürdüren kamu iç denetim birimlerimiz, Kurumların risk yönetim olgunluğu geliştikçe mevcut hedeflerine ek olarak aşağıdaki alanlarda da değerlerin güçlendirilmesi için hizmet veren bir yönetim aracı olacaktır.

- Kurumun stratejik kararlarını etkileyebilecek risk unsurlarının belirlenmesi
- Mevcut risklerin belirlenmesi
- Sistem ve iş süreçlerinin geliştirilmesi

İç denetim söz konusu faaliyetlerini planlarken denetim evreni Kurum stratejik, operasyonel, sistemsel, finansal ve uygunluk risklerini içeren bir risk evrenine dönüştürecek ve stratejik planını söz konusu risk evrenini temel alacak şekilde hazırlayacaktır.

İç Denetimin ve Dış Denetim Arasındaki Koordinasyon

Gerek uluslar arası gerekse kamu iç denetim standartlarında da belirtilen ve iç denetim için giderek artan bir şekilde önem kazanan bir diğer konu ise eşgüdüm, bir diğer deyişle iç ve dış denetim arasındaki koordinasyondur. Dış denetim organları ile yapılacak etkin koordinasyon, iç denetim faaliyetlerinin Kurumların risk evrenlerini makul seviyede karşılayacak



şekilde planlanmasına yönelik önemli gereksinimlerden biri niteliğindedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile dış denetim faaliyeti olarak Sayıştay denetimleri kabul edilmiştir.

Bu bağlamda gerek Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI)'nin 9150 numaralı Kamu Sektöründe Yüksek Denetim Kurumları İle İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği Standardında gerekse Uluslar arası İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetim Standartlarında söz konusu koordinasyonun önemi ve gerekliliği ifade edilmiştir. Uluslararası İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetim Standartlarında Eşgüdüm başlığı altında aşağıdaki ifade kullanılmaktadır.

**"2050 – Eşgüdüm
(Kamu İç Denetim Standartları)
İç denetim birimi yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz tekrarını önlemek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış denetçilerle, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir"**

INTOSAI 9150 numaralı koordinasyon ve iş birliği standardında ise iç denetim ve dış denetimin arasındaki etkin koordinasyonun faydaları aşağıdaki gibi özetlenmektedir.

- Görüş ve bilgi paylaşımı
- İyi yönetim ve hesap verilebilirlik uygulamalarının desteklenmesine yönelik ortak çabalarının güçlendirilmesi ve iç kontrolün öneminin yönetim tarafından daha fazla anlaşılmasının sağlanması
- Aşağıda belirtilen hususlara dayanan daha etkin denetimler:
 - Tarafların denetim görev ve sorumluluklarının daha açık ve net bir şekilde anlaşılması
 - Kurumun karşılaştığı risklere ilişkin daha etkin bir iletişimin sağlanması
 - Söz konusu risklere odaklandırılmış de-

netimlerin yapılması ve uygulanabilir tavsiyelerde bulunulması

- Tarafların kendilerine ait çalışma plan ve programları üzerinde etkisi olabilecek unsurları etkin şekilde değerlendirebilmeleri
- Aşağıda belirtilen hususlara dayalı daha verimli denetimler:
 - Koordineli planlama ve iletişim sonucunda daha etkin iç ve dış denetim
 - Dış denetim ile iç denetçiler için net denetim kapsamı
- Denetim çalışmasının gereksiz tekrar edilmesi olasılığının azaltılması
- Denetlenen kurumdaki aksamaların asgari seviyeye indirilmesi
- Risk değerlendirmeleri ve önemli risklerin tespit edilmesi yoluyla denetim kapsamının iyileştirilmesi
- Denetim hizmetlerinin etkinliğini artıracak denetim tavsiyelerine ilişkin karşılıklı destek

Yukarıda belirtilen faydalar göz önünde bulundurulduğunda, iç denetimin gelecekte değişen rolü gereğinde dış denetim organları ile etkin bir koordinasyon sağlanmasının gerekli olduğu açıktır. Söz konusu koordinasyondan en üst seviyede fayda sağlanmasına yönelik uygulamalar Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi 2050 Numaralı standarda ilişkin uygulama önerisinde ifade edilmiştir.

Önümüzdeki dönemde kamu iç denetim birimlerimiz dış denetim ile etkin eşgüdümü sağlamaya yönelik gerekli aksiyonları alarak Kurum değerlerinin güçlendirilmesi yönünde faaliyet gösterecek iç denetim fonksiyonlarının orta vadede oluşturulmasını katkıda bulunacaklardır.

Etkin bir iç denetim fonksiyonu için 7 öneri

Kamu iç denetim birimlerimizin 2008 yılından günümüze kadar geçen kısa dönemde, mevcut sorunlarına ve kısıtlarına rağmen, gösterdikleri hızlı gelişim iç denetim birimlerinin Kurumlarının önem kazanmalarını sağlamıştır. Yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde gelişimine ve dönüşümüne devam edecek olan iç denetim birimlerimizin değerleri koruyan bir iç denetim fonksiyonundan değerleri güçlendiren ve değer katan bir iç denetim etkinliğine geçişleri için aşağıda belirtilen hususlara önem vermelerini önermekteyiz.



- Risk bazlı denetim yaptığınızdan emin olun ve risk yönetiminin denetimini temel hedef olarak benimseyin.
- Denetim faaliyetlerini, ihmal edilen risk alanlarını kapsayacak biçimde genişletin.
- Yönetimin beklentilerini iyi analiz edin.
- Gelişen eğilimleri tespit edin ve önemli paydaşların dikkatine sunun.
- Geleneksel olarak iç denetçilerin performans açısından güvenli hissetmedikleri teknoloji, risk ve strateji alanlarına dair yetkinliklerinizi artırın.
- Risklerin uygun biçimde kontrol edildiği ve yönetildiğinden emin olmak için dış denetim ve diğer risk ve kontrol birimleri ile koordine bir şekilde hareket edin.
- Etkin bir performans değerlendirme ve raporlama sistemi oluşturun.

Gerek küresel ekonomideki değişim ve gerekse ülkemizin son dönemde kazandığı atılım ve gelişim ivmesine paralel olarak Kamu kurumlarımızın stratejik hedefleri de yeniden şekillenecektir. Kurumların hedeflerine ulaşmasında değişen rollerine hızlı şekilde adapte olmuş iç denetim birimlerimiz, hiç kuşkusuz anahtar roller üstleneceklerdir. Bu dönemde tüm iç denetim birimlerimizin Kurumların değişen beklentilerine cevap verebilecek etkinliğe kısa vadede ulaşmasını temenni ederiz.

Değişen iç denetim anlayışının tüm dünyadaki yansımalarını analiz etme fırsatı bulabileceğiniz 2011 Küresel İç Denetim Anketi Kamu Sektör Raporlarına web sitemizden ulaşabileceğiniz hatırlatmak isteriz.

<http://www.pwc.com/tr/tr/service/spa/internal-audit.jhtml>