



KAMU İDARELERİNDE İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÖNETİMİ

ÖZET: İç denetim faaliyetinin yönetimi konusunda, Uluslararası İç Denetim Standartları, 5018 sayılı Kanun ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından düzenlenen üçüncül düzey mevzuatta esası ilgilendiren bir farklılık söz konusu değildir. Ancak, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin bu konuyu içeren 13 üncü maddesi, hem Kanunun ilgili hükmü, hem Uluslararası İç Denetim Standartları, hem de Kamu İç Denetim Standartları ile çalışmaktadır.

Bu çalışma ile, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13 üncü maddesinin, iç denetim faaliyetinin yönetimi konusunda, uygulamada neden olduğu yanlış anlamaların giderilmesi amaçlanmaktadır.

Kanaatimizce, Uluslararası İç Denetim Standartları, 5018 sayılı Kanunun 63 üncü maddesi ve üçüncül düzey mevzuattan yola çıkılarak, iç denetim faaliyeti yürütülen her kamu idaresinde, iç denetçi sayısı bir bile olsa, iç denetim biriminin oluşturulması, faaliyetin olmazsa olmaz koşullarından biridir.

ANAHTAR KELİMELEER: İç denetçiler, iç denetim birimi, iç denetim birimi başkanlığı, iç denetim faaliyeti.

1. GİRİŞ

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun Geçici 5 inci maddesi uyarınca yapılması gereken iç denetçi atamaları¹, 31.12.2007 tarihi itibarıyla, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında tamamlanmıştır. Diğer bir deyişle, 31.12.2007 tarihinden bu yana hemen hemen tüm kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetçi unvanına sahip kişiler görev yapmaktadır. Dolayısıyla Türk İdare Hukukuna “iç denetim”, “iç denetçi”, “iç denetim birimi”, “iç denetim birimi başkanlığı” gibi yeni kavramlar girmiştir.

Ancak, “iç denetim birimi” ve “iç denetim birimi başkanlığı” kavramları konusunda mevzuatta çelişkiler olduğu ve bu çelişkilerin beşten az iç denetçisi bulunan bazı kamu

Faruk UYSAL

İç Denetçi

Türkiye Büyük Millet Meclisi

1 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 tarih, 25326 sayılı T.C. Resmi Gazete).

idarelerinde iç denetim faaliyetinin yönetimi konusunda zaafllara neden olduğu görülmektedir. İç denetçiler, üst yöneticiye bağlı ama birbiriyle bağlantısız görevliler olarak kabul edilmekte ve iç denetçilerin kurum içinde yazışma yapmalarına bile izin verilmemektedir. Buna karşın yine beşten az iç denetçisi bulunan bazı kamu idarelerinde, iç denetim birimlerinin kurulmuş olduğunu ve iç denetçilerden birinin iç denetim faaliyetinin yönetimi ile görevlendirildiğini görmekteyiz. Örneğin, üç iç denetçisi bulunan kamu idarelerinden TBMM Genel Sekreterliğinin teşkilat şemasında “iç denetçiler”², Pamukkale Üniversitesinin teşkilat şemasında “iç denetim birimi”³ ifadesi yer almaktadır.

Bu çalışmanın amacı, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin (Bundan böyle Yönetmelik olarak ifade edilecektir.) 13 üncü maddesinin, iç denetim faaliyetinin yönetimi konusunda tatbikatta neden olduğu yanlış anlaşılmalara giderilmesine ve konuya açıklık getirmek suretiyle uygulama birliğinin sağlanmasına katkıda bulunmaktır.

Bu amaçla, iç denetimin yönetimi konusu, Uluslararası İç Denetim Standartları, 5018 sayılı Kanununun 63 üncü maddesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Bundan böyle Kurul olarak ifade edilecektir.) tarafından düzenlenen üçüncül düzey mevzuat ve Yönetmeliğin 13 üncü maddesi çerçevesinde aşağıda ayrı ayrı başlıklar hâlinde tartışılacaktır.

2. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÖNETİMİ

Avrupa ülkelerinin kurum ve kuruluşlarının teşkilat şemalarında, iç denetim faaliyeti “Internal Audit Unit” (İç Denetim Birimi), faaliyetin idarecileri de “Internal Audit Manager”, “Internal Audit Administrator” (İç Denetim Yöneticisi) ya da “Head of Internal Audit” (İç Denetim Başkanı) olarak belirtilmektedir.

Uluslararası İç Denetim Standartları ise, iç denetim faaliyetinin, kurum içinde, raporlama açısından üst yönetimle ilişkilendirilen bir birim tarafından yürütülmesini ve faaliyetin başında bir yöneticisinin olmasını öngörmektedir.

“İç denetim birimi ve iç denetim birimi başkanlığı kavramları konusunda mevzuatta çelişkiler olduğu ve bu çelişkilerin beşten az iç denetçisi bulunan bazı kamu idarelerinde iç denetim faaliyetinin yönetimi konusunda zaafllara neden olduğu görülmektedir”

Örneğin, “Kurum İçi Bağımsızlık” başlıklı 1110 numaralı standartta, iç denetim yöneticisinin, kurum içinde iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması⁴; “İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi” başlıklı 2000 numaralı standartta da, iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak tarzda yönetmesi gerektiği belirtilmektedir⁵.

Ayrıca, yine Uluslararası İç Denetim Standartları uyarınca, iç denetim yöneticisinin, kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamakla, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı plan ve programlar yapmakla, onaylı plan ve programın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamakla, iç denetim faaliyetini yönlendirme amacına yönelik politika ve prosedürleri belirlemekle, diğer iç ve dış sağlayıcılarla mevcut bilgileri paylaşmak ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde yürütmekle, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plan ve programa kıyasla performans konularında üst yönetime dönemsel raporlar sunmakla, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmekle, görev kayıtlarının saklanmasıyla ilişkin esasları belirlemekle, görev sonuçlarını gerekli yerlere raporlamakla, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için sistem kurmakla, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci oluşturmakla görevli, sorumlu ve yetkili olduğunu görüyoruz⁶.

Özetle, Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; iç denetim, kurum ya da kuruluş içi bir faaliyet olarak ta-

2 Türkiye Büyük Millet Meclisi, http://www.tbmm.gov.tr/genser/teskilat_semasi.htm (Erişim Tarihi 9 Mart 2010).

3 Pamukkale Üniversitesi Rektörlüğü, <http://pau.edu.tr/yonetim/default.aspx> (Erişim Tarihi 9 Mart 2010).

4 Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul, s. 7.

5 Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası...a.g.k., s. 13.

6 Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası...a.g.k., s. 10-23.



nımlanmakta, bu faaliyetin kurum ya da kuruluş içinde üst yönetime bağlı iç denetim birimi adında bir fonksiyon tarafından yürütülmesi ve bu fonksiyonun iç denetim yöneticisi veya iç denetim başkanı olarak ifade edilen bir yöneticisinin olması gerektiği açık ve net olarak anlaşılmaktadır.

3. 5018 SAYILI KANUN AÇISINDAN İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÖNETİMİ

5018 sayılı Kanununun 5436 sayılı Kanunla değişik 63 üncü maddesinde; “Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yönetime bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.”⁷ hükmü yer almaktadır.

Kanun Koyucu burada, kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetinin, iç denetim birimi başkanlığı şeklinde örgütlenmesi hususunu, Kurulun yetkisine bırakmıştır. Kurul, bu yetkisini kullanırken, ilgili kamu idaresinin yapısını ve personel sayısını dikkate alacaktır. Kanaatimizce burada, Kanun Koyucunun maksadını, iç denetim birimlerinin başkanlık şeklinde örgütlenebilmesi Kurulun uygun görüşüne bağlıdır, şeklinde anlamak ve yorumlamak daha doğru olacaktır. Zira, söz konusu hükmün bu şekilde anlaşılması, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygunluk açısından da daha doğru olacaktır. Nitekim Kurul tarafından da bu şekilde yorumlanmaktadır ki, üçüncül düzey mevzuatta da, iç denetim faaliyetinin iç denetim birimi tarafından yürütülmesi öngörülmüştür.

Belki burada, maddenin sonunda geçen “kurulabilir” ifadesinin, “kurulur” şeklinde değiştirilmesine vurgu yapmak gerekebilir. Zira “kurulur” ifadesi, konuya netlik ve açıklık getirecektir.

4. ÜÇÜNCÜL DÜZEY MEVZUAT AÇISINDAN İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÖNETİMİ

Kurul, 1 Sıra No’lu İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğin “2.1. İç Denetim Birimi Başkanlıkları” başlıklı bölümünde, konuya şu şekilde açıklık getirmiştir: “(1) 5018 sayılı Kanununun 5436 sayılı Kanunla değişik 63 üncü maddesinin son fıkrasında ‘Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak sure-

tiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yönetime bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.’ hükmü yer almıştır.”

“(2) Buna göre, kamu idarelerinde iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabilmesi İDKK’nın uygun görüşüne bağlıdır. Atanan iç denetçi sayısı beş ve üzerinde belirlenen idarelerin iç denetim birimi başkanlığı kurmalarına Kurulumuzca genel uygun görüş verilmiştir. Bu hususta ayrıca İDKK’nın görüşünün sorulmasına gerek yoktur. Ancak, iç denetim birim başkanı olarak görevlendirilenler Kurula bildirilecektir.”⁸

Ayrıca Kurul tarafından, iç denetim faaliyeti açısından temel ya da esas nitelikte olan üçüncül düzey mevzuat çalışmaları tamamlanmış durumdadır. Sayısı 17’yi bulan üçüncül düzey mevzuattan konumuz açısından belirleyici nitelikte olanları şunlardır: Kamu İç Denetim Standartları, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Kamu İç Denetim Raporlama Standartları, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi ve Kamu İç Denetim Rehberi.

Esasen yukarıda belirtilen üçüncül düzey mevzuatın tamamı, bire bir olmasa bile, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının tercümesi durumundadır. Dolayısıyla, iç denetim faaliyetinin kamu idarelerindeki konumu hususunda, Kurul tarafından yapılan üçüncül düzey mevzuat düzenlemeleri ile Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları arasında önemli bir farklılık söz konusu değildir.

Örneğin iç denetim faaliyetinin yönetimi hususu, Uluslararası İç Denetim Standartlarında, “iç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak şekilde etkili bir tarzda yönetmelidir.”⁹ şeklinde ifade edilirken; Kamu İç Denetim Standartlarında bu husus daha geniş tutularak şu şekilde belirtilmiştir: “İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetini idareye değer katacak şekilde yönetmelidir. İç denetim birimi yöneticisi; iç denetim yönergesinde tanımlanan genel amaç ve sorumlulukların yerine getirilmesi, iç denetim kaynaklarının etkin, etkili ve verimli bir şekilde

7 5436 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (24.12.2005 tarih, 26033 sayılı T.C. Resmi Gazete).

8 1 Sıra No’lu İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (08.09.2006 tarih ve 26283 sayılı T.C. Resmi Gazete).

9 Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası...a.g.k., s. 13.

kullanılması ve iç denetim faaliyetinin Standartlara uygun yapılmasını sağlayacak şekilde iç denetim birimini yönetmekten sorumludur.”¹⁰

Özetle, konuyla ilgili üçüncül düzey mevzuata bakıldığında da, iç denetim faaliyetinin, bir iç denetçinin bireysel olarak başlayıp tamamlayabileceği bir faaliyet olmadığı, idare içinde bir birim olarak düzenlendiği ve bu birimin bir yöneticisinin olması gerektiği, açık ve net olarak anlaşılmaktadır.

5. YÖNETMELİK AÇISINDAN İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÖNETİMİ

Aynı husus Yönetmeliğin 13 üncü maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: “Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi kurulabilir. İç denetçi sayısının beşten fazla olması hâlinde üst yönetici, iç denetçiler arasından birini koordinasyonu sağlamak üzere görevlendirir. Bu görevlendirme Kurula bildirilir.”¹¹

Dikkat edilirse, Kanunda iç denetim birimi başkanlığının, Yönetmelikte ise iç denetim biriminin kurulabileceği ifade edilmektedir. Yönetmeliğe göre, mefhumu muhalifinden hareketle, iç denetim birimi kurulmayabilir şeklinde bir anlam da çıkmaktadır. Oysa, yukarıda 2 ve 4 numaralı başlıklar altında belirtildiği üzere, gerek Uluslararası İç Denetim Standartları, gerekse Kamu İç Denetim Standartları açısından, iç denetim birimi, iç denetim faaliyetinin olmazsa olmaz koşuludur.

Öte yandan “iç denetim birimi” ile “iç denetim birimi başkanlığı” birbirinden farklı kavramlardır. Genel müdürlük, daire başkanlığı, müdürlük ve başkanlık gibi kavramlar, idare hukukumuzda yeri olan kavramlardır. Genel müdürlük olarak tanımlanan fonksiyonun başında genel müdür, daire başkanlığı olarak tanımlanan fonksiyonun başında daire başkanı, müdürlük olarak tanımlanan fonksiyonun başında müdür, başkanlık olarak tanımlanan fonksiyonun başında başkan unvanına sahip birer yönetici bulunur. Oysa birim kavramı, genel bir ifadedir. Sözlük anlamıyla, bir kümenin her elemanını, ya da ünite manasında bir çokluğu oluşturan varlıkların

10 İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetim Standartları, Ankara, 2006, s. 12.

11 İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (22.07.2006 tarih ve 26226 sayılı T.C. Resmî Gazete).

her birini ifade eder. Birim olarak ifade edilen bir fonksiyon veya faaliyetin, başkan, genel müdür, müdür, amir, koordinatör ya da şef gibi unvanlardan birine sahip bir yöneticisi olabilir. Zira birim tabiri; idare hukukumuz açısından tanımlanmış, belli bir yönetim kademesini ifade etmez.

Yönetmeliğin söz konusu hükmü bazı üst yöneticiler tarafından, benim teşkilatımda beş iç denetçi yok, dolayısıyla iç denetim birimi kurulamaz, her bir iç denetçi doğrudan benimle çalışan birer denetim görevlisidir şeklinde yorumlanmaktadır. Bu durum da, iç denetim faaliyetinin hem Kamu İç Denetim Standartlarına, hem de Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmesini engellemekte; iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını zedelemekte; dolayısıyla da iç denetimden beklenen idarenin çalışmalarına değer katma fonksiyonunun gerçekleşmesine mâni olmaktadır.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bundan önceki bölümlerde, Uluslararası İç Denetim Standartları, 5018 sayılı Kanun, üçüncül düzey mevzuat ve Yönetmelik açısından iç denetim birimi ve iç denetim birimi başkanlığı kavramları etraflı bir şekilde tartışılmıştır. Söz konusu düzenlemeler birlikte değerlendirildiği zaman şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır:

"Uluslararası İç Denetim Standartları, 5018 sayılı Kanunun 63 üncü maddesi ve üçüncül düzey mevzuattan yola çıkılarak, iç denetim faaliyetinin yürütüldüğü her kamu idaresinde, iç denetçi sayısı bir bile olsa, iç denetim biriminin oluşturulması, bu durumun kuruluş kanunu ve teşkilat şemalarında da, bu şekilde ifade edilmesi gerekmektedir"

1. İç denetim birimi ve iç denetim birimi başkanlığı kavramları konusunda, Uluslararası İç Denetim Standartları, 5018 sayılı Kanun ve Kurul tarafından düzenlenen üçüncül düzey mevzuatta esas ilgilendiren bir farklılık olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak, Yönetmeliğin bu konuyu içeren 13 üncü maddesi, hem Kanunun ilgili hükmü, hem Uluslararası İç Denetim Standartları, hem de Kamu İç Denetim Standartları ile çelişmektedir. Dolayısıyla,



yanlış anlaşılması önlemek ve uygulama birliğinin sağlanması için Yönetmeliğin söz konusu maddesinin değiştirilmesi gerekmektedir. Esasen kanuna aykırı yönetmelik olamayacağına göre, Yönetmeliğin 13 üncü maddesi kanaatimizce yok hükmündedir.

2. Bu çelişkili duruma rağmen, iç denetim birimi başkanlığı kurulması yetkisi kanunla, Kurula verildiğinden, Kurul da Tebliğle, atanan iç denetçi sayısı beş ve üzerinde olan idarelere iç denetim birimi başkanlığı kurmaları yönünde genel uygunluk görüşü verdiği için, iç denetçi sayısı beş ve üzerinde olan kamu idarelerinde iç denetim birimi başkanlığının kurabileceği açık ve net olarak anlaşılmaktadır. Nitekim, bu konuda uygulamada da, herhangi bir farklılık söz konusu değildir.

Ancak, belirtmek gerekir ki, beş ve daha fazla iç denetçisi bulunan kamu kurum ve kuruluşlarında, iç denetim birimi başkanlıklarının kadroya kavuşturulması, iç denetim faaliyetinin idare içi etkinliğinin artırılması açısından daha uygun olacaktır.

3. Burada tartışılması gereken konu, bir idarede iç denetçi sayısının beşten az olması hâlinde, iç denetim faaliyetinin yönetiminin nasıl yürütüleceği ve kuruluş kanunu ile teşkilat şemalarına nasıl adapte edileceği hususudur. Kanaatimizce, Uluslararası İç Denetim Standartları, 5018 sayılı Kanunun 63 üncü maddesi ve üçüncül düzey mevzuattan yola çıkılarak, iç denetim faaliyetinin yürütüldüğü her kamu idaresinde, iç denetçi sayısı bir bile olsa, iç denetim biriminin oluşturulması, bu durumun kuruluş kanunu ve teşkilat şemalarında da, bu şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Üst yöneticiler de, iç denetçiler arasından birini iç denetim faaliyetinin yönetimini sağlamak üzere görevlendirmeli ve bu görevlendirme de Kurula bildirilmelidir.

Ayrıca, bir idarenin teşkilat şemasının, fonksiyonlar ve/veya faaliyetler itibarıyla oluşturulması gerekir. Bu bakımdan da iç denetim faaliyetinin, teşkilat şemalarında "iç denetçiler" şeklinde değil, tıpkı Avrupa ülkelerindeki kurum ve kuruluşların teşkilat şemalarında olduğu gibi, "iç denetim birimi" şeklinde ifade edilmesi daha doğru ve uygun olacaktır.

Aksi taktirde, idarede sanki bir iç denetim faaliyeti yokmuş da, sadece üç-dört iç denetçi varmış gibi, teşkilat şemalarına "iç denetçiler" diye yazılması, iç denetçilerin

idare içinde yazışma yapmalarına müsaade edilmemesi, bilgi ve belgeye erişimlerine mâni olunması, iç denetim faaliyetinin yürütülmesini engelleyecek ve bağımsızlığına zarar verecektir.

KAYNAKLAR

1. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (12.07.2006 tarih, 26226 sayılı T.C. Resmi Gazete).
2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Ankara, 2006.
3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Ankara, 2007.
4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi, Ankara, 2007.
5. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetim Raporlama Standartları, Ankara, 2007.
6. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, Ankara, 2007.
7. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetim Rehberi, Ankara, 2007.
8. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kamu İç Denetim Standartları, Ankara, 2006.
9. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul.
10. 1 Sıra Numaralı İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (30.12.2006 tarih, 26392 sayılı T.C. Resmi Gazete).
11. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 tarih, 25326 sayılı T.C. Resmi Gazete).
12. 5436 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (24.12.2005 tarih, 26033 sayılı T.C. Resmi Gazete).