

İÇ DENETÇİLER SORUŞTURMA YAPABİLİR Mİ?

Kamu Zararından
Sorumlu Olanların
Tespiti Çerçevesinde
Bir Değerlendirme

Ali KAYIM
İç Denetçi
Hazine Müsteşarlığı

ÖZET: 5018 sayılı kanunla kamu yönetiminde öngörülen temel yeniliklerden birisi de iç denetim olmuştur. İç denetim geleneksel denetimden farklı bir anlayış olarak sunulmuş, iç denetimin danışmanlık ve rehberlik fonksiyonu ön plana çıkarılarak kurum faaliyetlerine değer katmayı amaçladığına vurgu yapılmıştır. Ancak iç denetçilerin mevzuatta sayılan görevlerinin yanı sıra soruşturma görevi yürütüp yürütemeyeceği sürekli tartışa gelen bir konu olmuştur. Uluslararası iç denetim standartlarında ve uygulama tavsiyelerinde iç denetçilerin soruşturma görevlerine dahil edilmesi istisnai olarak kabul edilmiştir. Gerek 5018 sayılı kanunda gerekse ikincil, üçüncül mevzuatta ise belirtilen görevler dışında herhangi bir görev üstlenemeyeceği hüküm altına alınarak iç denetçilerin soruşturma görevi üstlenmesi engellenmiştir. Buna rağmen iç denetçilerin soruşturma görevi üstlenmesi, iç denetime ilişkin olumlu bakış açısının değişmesi, denetlenen birimle ve yönetimle iletişim sorunları, dolayısıyla iç denetimin “değer katma” fonksiyonunun işletilemesi gibi riskleri beraberinde getirecek ve iç denetimi geleneksel denetime yaklaştıracaktır.

ANAHTAR KELİMELEER: İç denetim, soruşturma görevi, geleneksel denetim, iç denetim standartları, hile ve usulsüzlük, kamu zararı.

1. Giriş

Bilindiği üzere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen temel yeniliklerinden biri de hiç şüphesiz denetim alanında olmuştur. Söz konusu kanunla uluslararası standartlara göre Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek dış denetimin yanı sıra geleneksel denetim yaklaşımını ikame eden modern iç denetim uygulamaları hayata geçirilmeye çalışılmıştır. İç denetimle, işlemler, olaylar ve kişiler temelinde gir-di ve uygunluk odaklı klasik denetim anlayışından risk esaslı, sistem-süreç odaklı ve uluslararası standartlara göre yürütülen bir denetim anlayışına geçilmiş; iç de-



netçilerin görev, yetki ve sorumlulukları bu paralelde belirlenmiştir.

Bu kapsamda, iç denetçilerin özellikle konusu belirli bir işlem, olay ya da kişi olan bir soruşturma görevi yürütüp yürütemeyeceği sürekli gündeme gelen ve tartışılan bir husustur. Konunun hem iç denetçiler hem de özellikle yöneticiler nezdinde daha iyi anlaşılması, iç denetimin etkinliği, kurum faaliyetlerine değer katabilmesi açısından büyük önem arz etmektedir.

Çalışmanın amacı, kamu zararı özelinde iç denetçilerin soruşturma yetkisi ve görevinin olup olmadığı, böyle bir fonksiyon ya da işlev üstlenildiği zaman doğabilecek risklerin neler olduğunu tartışmak ve öneriler geliştirmektir.

Bu çerçevede öncelikle iç denetimin temel işlevi, geleneksel denetim anlayışından farkları ele alınacak, mevzuat ve iç denetim standartlarında, iç denetçilerin görev ve sorumluluklarına değinilerek kamu zararından sorumlu olanlara yönelik soruşturma yapma yetkisi ve görevi olup olmadığı irdelenecektir. Son olarak da, sonra iç denetçilerin soruşturma yapmasının getireceği riskler ele alınarak öneriler geliştirilecektir.

2. İç Denetimin Temel İşlevleri ve Geleneksel Denetim Anlayışından Farkı

Bilindiği üzere, iç denetimin temel işlevi, kurum faaliyetlerinin etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde ilgili mevzuata uygun olarak yürütülmesi, kurum tarafından üretilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini, kurum varlıklarının korunmasını ve bu şekilde kurum amaç ve hedeflerine ulaşılmasını sağlayan iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmek, bu bağlamda sistemde mevcut eksiklikleri, zayıflıkları ve riskleri tespit ederek kurum faaliyet ve süreçlerinin iyileştirilmesi için öneriler geliştirmektir. Ayrıca, bu doğrultuda kurum çapında iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim vb. konularda eğitimler vermek, mevzuat ya da yeni sistem tasarımlarını risk ve kontrol mantığı çerçevesinde değerlendirerek görüş ve öneriler getirmek de iç denetim faaliyetinin kapsamına girmektedir.

Bu çerçevede iç denetim, işlem, olay ya da kişiye odaklanan, uygunluğa dayanan geleneksel denetim anlayışından önemli farklar içermektedir.

Geleneksel denetim anlayışı asıl olarak işlem, kişi ve mevzuat üçlüsü üzerine tesis edilmiştir. Söz konusu işlem ya da kişilerle ilgili değerlendirme mevcut mevzuat hükümleri üzerinden yapılır ve bu çerçevede geçmişe dönük bir değerlendirme ile hata ya da yanlışlıklar, hile ve suistimler tespit edilerek sorumlular hakkında idari/adli/mali yönden işlem tesis edilmesi talep edilir.

İç denetçinin temel sorusu, *“Neler olabilir, neler ters gidebilir de denetlenen süreçte aksaklıklar, problemler ortaya çıkabilir ve bu aksaklıkların, problemlerin çıkmaması için neler yapılabilir/yapılmalıdır”*dir. Öte yandan geleneksel denetim anlayışında bu soru, *“Neler olmuş, hangi hata ve suistimler işlenmiş, bunlara kim/kimler yol açmış, söz konusu şahıslar hakkında hangi yaptırım ve müeyyideler tesis edilmeli”* ye dönüşür.

Bu soruların cevabını aramak için iç denetçiler, denetlenen sistem ya da süreçte çalışan personelle etkin bir işbirliği ve iletişim içerisinde olmak zorundadır. Çünkü nasıl hasta belirti ve şikâyetlerini anlatmadan doktor tetkik ve tedavi sürecini başlatamıyorsa iç denetçi denetlenen süreç veya sistemle ilgili personelden süreçteki aksaklıkları, problemleri öğrenmeden çözüm ve öneri geliştirmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, tedavi sürecinde bünye yapısı, alerjik özellikleri vb. dikkate alarak doktorun her bir hasta için ayrı tedavi yöntemleri belirlemede olduğu gibi iç denetçi de tespit edilen riskler ve problemlerle ilgili olarak personelin ve yöneticilerin görüş ve önerilerini dikkate alarak onların uygulayabileceği, hayata geçirebileceği çözüm önerileri sunmak zorundadır. Dolayısıyla, iç denetimde esas olan karşılıklı güvene dayanan iletişimdir. Bu nedenle artık günümüzde denetim kavramının yerine, iletişime ve ortak akıl etrafında birleşmeye vurgu yapan “denetişim” kavramı kullanılmaya başlanmıştır.¹

¹ Denetişim kavramıyla ilgili daha fazla bilgi için bkz, Yaşar OKUR, **Denetişim:Ortak Aklın Harmanı**, Denetişim Dergisi, S.1 (Kış 2009), s. 9-15.

Geleneksel denetim anlayışında ise tek taraflı bir denetim yaklaşımı söz konusudur. Bir denetışimden, karşılıklı güvene dayalı bir iletişimden bahsetmek mümkün değildir. Çünkü, burada “soru soran” denetleyenle “cevap vermek zorunda kalan denetlenen” ilişkisi şeklinde hiyerarşik bir ilişki söz konudur. Böyle bir denetim ortamında, denetim konusu hile ve usulsüzlük olmasa bile, çalışanlar sürekli olarak denetçilerin bir hile–usulsüzlüğü araştırdıklarını ya da denetim amaçlarının bu olduğunu düşünürler. Bu algılamının doğal sonucu olarak, yönetim ve çalışanlarda sürekli olarak denetimden kaçış, problemlerin, aksaklıkların denetim birimlerine, denetçilere iletilmemesi, saklanması şeklinde genel bir eğilim ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda, geleneksel denetim anlayışının hile ve usulsüzlük denetimine yoğunlaştığı, denetim konuları bu olmasa dahi çalışanların da tüm denetimleri bu çerçevede algılama eğiliminde olduğu belirtildi. Şimdi de iç denetçilerin hile ve usulsüzlüklere ilişkin sorumlulukları ele alınacaktır.

3. İç Denetçilerin Hile ve Usulsüzlüklere İlişkin Görev ve Sorumlulukları

Hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi, bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi yönetimin sorumluluğundadır.²

İç denetim, geleneksel denetim anlayışından farklı olarak uluslararası alanda geçerli olan iç denetim standartlarına göre yürütülmesi gereken bir faaliyetdir. Bu kapsamda, iç denetim biriminin yönetimi, iç denetçilerin görev sorumlulukları, bağımsızlık ve objektifliğe ilişkin hususlar yanında iç denetim süreci de bu standartlarla düzenlenmiştir.

5018 sayılı kanun ve ikincil mevzuatta, özellikle iç denetçilerin görev ve sorumlulukları başta olmak üzere pek çok konuda büyük ölçüde standartlara uygun bir düzenleme yapılmaya çalışılmış ve Kamu İç Denetim Standartları da, uluslararası iç denetim standartları esas alınarak belirlenmiştir.

2 Treasury Board of Canada Secretariat, **Internal Audit Responsibility with Respect to Fraud and Abuse in Government**, <http://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-eng.aspx?section=text&id=12349>, (05.05.2009)

Bu çerçevede öncelikle uluslararası standartlarda iç denetçilerin hile ve usulsüzlükler konusundaki sorumlulukları ele alınacak, daha sonra da 5018 sayılı kanun ve ikincil düzenlemelerdeki hükümlere kısaca yer verilecektir.

a. Uluslararası İç Denetim Standartlarında İç Denetçilerin Hile ve Usulsüzlüklerle İlgili Sorumluluğu

İç denetçilerin hile ve usulsüzlüklere ilişkin sorumluluğuyla ilgili hususlar, 1210 nolu (Mesleki Yeterlilik) standartta düzenlenmiştir.

Mesleki Yeterlilikle ilgili 1210.A2 nolu standartta “İç denetçinin hile ve usulsüzlük belirtilerini tespit edebilecek yeterli bilgiye sahip olması gerektiği, ancak iç denetçiden, asıl görev ve sorumluluğu hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi ve soruşturulması olan bir kişinin uzmanlığına sahip olmasının beklenemeyeceği” belirtilmiştir.³

Söz konusu standarda ilişkin “Hile ve Usulsüzlüklerin Belirlenmesi” (1210.A2-1)⁴ ile “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesinde Sorumluluk” (1210.A2-2)⁵ başlıklı uygulama tavsiyelerinde özetle;

- Hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde en önemli unsurun iç kontrol sisteminin etkinliği olduğu ve bundan da yönetimin sorumlu olduğu,
- İç denetçilerin, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirerek hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi konusunda yönetime yardımcı olmakla yükümlü olduğu,
- İç denetçilerin gerekli mesleki özeni göstererek hile ve usulsüzlük belirtilerine karşı dikkatli olması gerektiği,
- İç denetçilerin, denetim sırasında bir hile–usulsüzlük belirtisine⁶ rastlaması durumunda iç denetim birim yöneticisinin üst yönetime durumu raporlaması, bunun için de iç denetçilerin hile ve usulsüzlük belirtilerinin neler olduğunu,

3 The Institute of Internal Auditors, **The Professional Practices Framework**, January 2002, s. 9

4 A.g.e, s. 78

5 A.g.e, s. 78

6 Ancak söz konusu belirtinin, hile ve usulsüzlüğün gerçekleştiğine dair makul bir bulguya dayanması gerekmektedir. A.g.e, s. 81.



bu kapsamda faaliyet ve süreçlerde karşılaşılabilecek hile ve usulsüzlüklerin özellikleri, türleri ve yöntemleri hakkında yeterince bilgi sahibi olması gerektiği,

- Soruşturma görevi teklif edildiğinde görevin etkin bir şekilde tamamlanabilmesi için gerekli bilgi, tecrübe ve diğer nitelikleri taşıyıp taşımadıklarını iç denetçilerin değerlendirmesi gerektiği, soruşturmaya dahil olunması halinde de hukuk müşavirliği, teknik uzmanlar ve yönetimle işbirliği halinde sürecin tamamlanarak standartlara uygun bir şekilde raporlanması gerektiği,
- Ancak iç denetçiden, asıl görevi ve sorumluluğu hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi ve soruşturulması olan bir kişinin uzmanlığına sahip olmasının beklenemeyeceği

ifade edilmiştir.

Uluslararası iç denetim standartları ve uygulama tavsiyeleri çerçevesinde, iç denetimin asli görevinin, hile ve usulsüzlüğe yol açabilecek risklerin ve kontrol zayıflıklarının tespit edilerek yönetime söz konusu risklerin yönetilmesi konusunda yardımcı olmaktan ibaret olduğunu söyleyebiliriz.⁷

Öte yandan, iç denetçilerin nelerin hile ve usulsüzlük kapsamına girdiği, yaygın olarak kullanılan hile ve usulsüzlük yöntemleri, hangi belirtilerin hile ve usulsüzlük potansiyelini işaret ettiği konusunda yeterince bilgi sahip olması ve denetim görevi sırasında bu konuda gerekli mesleki özeni göstermesi, tespit ettiği hile ve usulsüzlük durumlarını yönetime raporlaması da standartların bir gereğidir.⁸

Ayrıca, standartlarda soruşturma konusu ile ilgili yeterli bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip olunması durumunda soruşturmaya dahil olunabileceği, ancak bu konuda iç denetçilerin çok dikkatli olmaları, yönetimin de iç denetçilerden asıl işi soruşturma olan

kişilerin uzmanlığını beklememesi gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Bu açıklamalar ışığında, iç denetim standartlarında iç denetçilerin *istisnai olarak* soruşturma görevi üstlenmesine izin verildiğini söylemek mümkündür.

b. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda İç Denetçilerin Hile ve Usulsüzlüklerle İlgili Sorumluluğu

24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 64 üncü maddesinde, iç denetçinin görevleri;

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.*
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.*
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.*
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,*
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,*
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,*
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek”*

olarak sınırlayıcı bir şekilde sayılmıştır.

Ayrıca, aynı maddenin devamında, bu görevlerin, “İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirileceği, iç denetçinin görevinde bağımsız olduğu ve iç denetçiye asli

⁷ Bu bağlamda, iç denetimin asli işlevinin hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinin olmadığı ve üstlenilebilecek görevlerle ilgili olarak bakınız, The Institute of Internal Auditors-UK and Ireland, **Fraud Position Statement**, 06 April 2003, s.3, http://www.iaa.org.uk/en/Knowledge_Centre/IIA_UK_Ireland_guidance/UK_Ireland_Position_Statements.cfm, (11.05.2009).

⁸ Treasury Board of Canada Secretariat, a.g.e.

görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılmayacağı” hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddelerden de görüleceği üzere iç denetçinin risk analizlerine göre mali yönetim ve kontrol süreçlerinin değerlendirmesi, harcamaların stratejik amaç ve hedeflere uygunluğunun değerlendirilmesi, bu bağlamda kaynakların etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılmasına yönelik iyileştirme önerilerinin bulunması öngörülmüştür.

Öte yandan denetimler sırasında kurum personelinin ihmal ya da kastı nedeniyle her hangi bir kamu zararına sebep olduğunun ya da her hangi bir cezai ya da idari yaptırım gerektiren bir durumun tespit edilmesi halinde konunun idarenin en üst amirine bildirilmesi hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede iç denetçi, denetim sırasında ya da denetim sonucunda konusu suç teşkil edebilecek ya da idari, mali yaptırım gerektiren bir durumla karşılaştığında sadece durumu tespit ederek destekleyici belgeleri ile birlikte konuyu idarenin en üst amirine bildirecektir.

Bu aşamadan sonra, üst yönetici gerektiğinde ilgili birimlerin (Hukuk Müşavirliği, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Personel Daire Başkanlığı gibi) görüşlerini alarak tespit edilen hile ve usulsüzlüklerle ilgili bir inceleme-soruşturma yapılmasına karar verebilecektir.

Ancak bu süreçte 5018 sayılı Kanununun 64. maddesi çerçevesinde iç denetçilerin soruşturma yapma görevi ve sorumluluğu bulunmamaktadır. Nitekim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu da 07.0.BMK.0.30 sayılı Kararı'nda; *“iç denetçilerin görevleri arasında 4483 sayılı Kanun kapsamında soruşturma yapma görevinin olmadığı, bu kapsamda iç denetçinin görevinin, denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında idarenin en üst amirine bildirmekle sınırlı olduğu belirtilerek iç denetçilere 4483 sayılı Kanuna göre soruşturma görevi verilemeyeceği”* belirtilmiştir.⁹ Böylece, iç denetçilerin, iç denetimin ruhuna, temel işlevlerine aykırı görev ve fonksiyonlar üstlenmesinin önüne geçilmek amaçlanmıştır.

⁹ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, **İç Denetçinin Soruşturma Görevi**, http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetci_sorusturma_gorevi, (erişim:29/04/09)

4. Kamu Zararının Tespiti ve Sorumluların Belirlenmesinde İç Denetçilerin Rolü

a. Kamu Zararı Kavramı, Değerlendirme Kriterleri ve Kamu Zararının Tespiti

Kamu zararı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71'nci maddesinde ve Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te düzenlenmiş olup söz konusu maddede kamu zararı, *“mevzuata aykırı karar, işlem, eylem veya ihmal sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması”* şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuksal olarak elde edilmesinden, yönetilmesinden, kullanılmasından, korunmasından, kötüye kullanılmaması ve her an hizmete hazır bulundurulması için gerekli önlemlerin alınmasından görev ve yetkileri çerçevesinde ilgili kamu görevlileri sorumludur.

Buna göre, mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemleri veya görevini ihmal sonucunda;

- i. Yapılan iş, alınan mal veya hizmet karşılığı olarak ilgili mevzuatında belirtilen ya da mevzuatında öngörülen karar, onay, sözleşme ve benzeri belgelerde belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- ii. İlgili mevzuatında öngörülen haller dışında, iş yaptırılmadan, mal veya hizmet alınmadan önce ödeme yapılması,
- iii. Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- iv. İlgili mevzuatı gereğince görevlendirilen komisyon veya kişilerce rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması,
- v. Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılması,
- vi. Görevlilere teslim edilen taşınırın zarara uğraması,
- vii. İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,



- viii. Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi,
- ix. Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılmasına

Neden olan kamu görevlileri ortaya çıkan kamu zararından sorumlu olacaklardır.

Kamu zararının varlığı, yukarıda belirtilen değerlendirme kriterleri dikkate alınarak, kurum içinde, müfettişler ya da iç denetçiler tarafından yapılan denetimler sırasında ya da gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler uzmanları ya da harcama yetkilileri tarafından yapılan kontroller sırasında; kurum dışında da Sayıştay denetçilerinin bulgularına istinaden kesin hüküm sonuçları ya da adli, idari ya da askeri yargı kararlarına göre tespit edilebilecektir.

Kontrol, denetim ve inceleme sonucunda tespit edilerek kamu zararlarına ilişkin belgelerde yer alan hususlar, ilgili harcama yetkilisinin de görüşleri alınmak suretiyle merkezde üst yönetici, taşrada ise idarenin en üst yöneticisi tarafından değerlendirilecektir.

b. Kamu Zararına Yol Açan Kamu Görevlilerinin Tespiti ve İç Denetçilerin Bu bağlamda Rolü

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesinde kamu zararına ilişkin belgelerde, sorumlularla birlikte tahsil sürecine dahil edilecek ilgililerin de belirtileceği, tazmin edilecek sorumluların belirlenemediği durumlarda ise, zararın tahsil sürecine dahil edileceklerin merkezde üst yönetici, taşrada ise idarenin en üst yöneticisi tarafından yaptırılacak inceleme ile belirleneceği ifade edilmektedir.

Buna göre kamu zararına yol açan kamu görevlilerinin tespiti ile ilgili olarak iç denetçiler için iki durum ortaya çıkmaktadır.

Birincisi, kamu zararından sorumlu olanların detaylı bir araştırma-incelemeye ihtiyaç duyulmadan belirlenebildiği durumlar. İkincisi de kamu zararının varlığı tespit edilebilmekle birlikte zarara yol açanların tespit

edilebilmesi için ayrıntılı bir inceleme-soruşturmaya ihtiyaç duyulduğu durumlar.

Birinci duruma örnek olarak personel ödemeleri sürecinin denetimi sırasında, personelin mesaiye gelmediği halde kendisine fazla mesai ücreti ödendiğinin tespit edilmesini verebiliriz. Bu durumda mesaiye gelmediği halde fazla mesai alan kişi, gelmediği tarihler ve fazladan almış olduğu fazla mesai ücreti bellidir. İç denetçi, destekleyici belgelerle birlikte fazla ödeme tutarını ve ilgili personeli üst yöneticiye raporlayacak, ilgili mevzuat çerçevesinde tazmin süreci başlatılacaktır.

İkinci duruma örnek olarak, büyük çaplı bir satın alma işleminde mevzuata aykırı bir şekilde davranılarak kurumun zarara uğratılması verilebilir. Satın alma işleminin mal/hizmetin gerçek değeri üzerinden optimum bir maliyetle elde edilip edilmediğini değerlendiren bir iç denetçi, basit bir araştırma sonucunda arada çok büyük farklar olduğunu tespit edebilir ve böylece kamu zararının varlığını ortaya koyabilir. Ancak, satın alma sürecinde ihale yetkilisi/harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, ihale komisyonu, kontrol teşkilatı, ön mali kontrol görevlileri ve muayene kabul komisyonu gibi pek çok kişi, birim ya da yapı görev almaktadır. Söz konusu görevlilerden hangilerinin kamu zararına yol açtığı, kamu zararının kimlerden tazmin edileceği konusunda ilgililerin yazılı/sözlü ifadelerine başvurulması, ilgili birimler ve firmalar nezdinde araştırma inceleme yapılması, oluşan zararlar ilgili personelin fiil ve eylemleri arasında bir illiyet bağının ortaya konulması gerekecektir ki bu da soruşturma yapmak anlamına gelmektedir.

Bu aşamada iç denetçinin rolü, ilave detaylı bir araştırma yapmaksızın olası kamu zararının boyutunu, hile ve usulsüzlüğe ilişkin kuvvetli şüphe yaratan delilleri toplayarak üst yöneticiye raporlamaktan ibarettir. İç denetçi, denetim sırasında ilgililerin yazılı-sözlü ifadesine başvurma, detaylı bir şekilde konuyla ilgili tüm belge ve bilgileri birimlerden talep ederek inceleme yetki ve görevine sahip değildir. Ayrıca, üst yönetici tarafından, iç denetçiye söz konusu satın alma işlemi sonucunda ortaya çıkan kamu zararının tazmininden sorumlu kişilerin tespit edilmesi de mevzuat hükümleri ve İDKK'nun kararları çerçevesinde mümkün değildir.

5. İç Denetçilerin Soruşturma Görevi Üstlenmesinin Getireceği Sakıncalar

İç denetim, başta da ifade edildiği üzere iç denetim risk, kontrol ve yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi konusunda yönetime ve çalışanlara yardımcı olmak, kurumun faaliyetlerine değer katmak gibi klasik denetim anlayışından farklı bir misyonla yeni bir anlayış olarak sunulmuştur. Bu çerçevede, iç denetçilerin müfettiş olmadığı, soruşturma yapmayacakları, mevzuat odaklı katı bir denetim anlayışından ziyade sistem-süreç odaklı riskleri tespit ve tedavi etmeye odaklanan bir denetim anlayışının benimseneceği sürekli bir şekilde vurgulanarak yönetim ve çalışanlar nezdinde iç denetçilerin problem çözme ortağı, risk danışmanı, kontrol uzmanı gibi fonksiyon ve görevler üstleneceği beklentisi oluşturulmuştur.

İşte bu noktada, iç denetçilerin soruşturma görevi üstlenmesinin birinci ve en önemli sakıncalarından birisi, zaten aktif olarak yönetime katma değer sağlayamadığı eleştiri konusu olan, iç denetime ilişkin yönetim ve çalışanlardaki beklentilerin boşa çıkması anlamına gelir ki, bu da iç denetime olan potansiyel güven ve pozitif yaklaşımın zarar görmesi demektir.

İkinci bir sakınca da, iç denetime olan bakış açısındaki olumsuz değişimin bir sonucu olarak da iç denetim için hayati bir unsur olan yönetim ve çalışanlarla iletişim ve işbirliğini zedeleyecektir.¹⁰ Çalışanlar, iç denetimi de klasik denetim anlayışının isim değiştirmiş hali olarak görmeye başlayacaklar¹¹, iç denetçilerin gizli bir ajandası olduğunu düşünecekler¹² ve denetimler sırasında işbirliğine yaklaşmayacaklar ve iletişim ise, karşılıklı güvene dayalı değil de şüphe ve tedirginlik üzere kurulu olacaktır ki, böyle bir denetim sürecinden kuruma değer katan bir rapor üretilmesi de mümkün olamayacaktır.

Bu çerçevede üçüncü bir sakınca da, iletişim ve işbirliği ortamının tesis edilememesinin de etkisiyle, pek

çok müfettiş, kontrolör, denetmen kökenli iç denetçilerin doğal olarak eski denetim yaklaşımı ve uygulamalarına dönme, tekrar “soruşturmacı-incelemeci” olma eğilimine girmesi riskidir. Zaten, hem soruşturma görevi hem de iç denetim görevi yürütülmesi, iç denetçilerin iç denetim yaklaşımı ve tekniklerini uygulamasını da zorlaştıracaktır.

Öte yandan, iç denetçilerin soruşturma görevi üstlenmeleri durumunda, soruşturmaların yönetimin talebi olması, süre kısıtı, kapsamının genişliği vb. hususlar dikkate alındığında, denetim kaynakları, öncelikli olarak soruşturma görevlerine tahsis edilebilecek, risk bazlı denetim plan ve programına göre yürütülecek ve kuruma değer katabilecek denetim faaliyetleri ikinci planda kalması riski dördüncü bir sakınca olarak karşımıza çıkmaktadır.¹³

İç denetçilerin soruşturma görevi üstlenmesinin getireceği bir başka sakınca da üst yönetimle iç denetim arasında potansiyel sorunlara yol açma riskidir. Kurum faaliyetleriyle ilgili, özellikle de harcamaya ilişkin kritik pek çok karar üst yönetim tarafından alınmaktadır. Büyük çaplı bir hile-usulsüzlük durumunda bir şekilde üst yöneticinin de, kasti olmasa da, soruşturma-inceleme konusu işlem ya da olayla ilgisi bulunabilmektedir. Böyle bir durumda iç denetçinin sicil amirini soruşturması mümkün olabilecek midir ya da amirini soruşturmaya dahil etmeyerek iç denetçi görevini ihmal mi edecektir? Sonuçta, üst yönetimin bir şekilde dahil olduğu bir hile-usulsüzlüğü soruşturmak zorunda kalan iç denetçi, görevini ihmal etmek ya da mesleğinden feragat etmek gibi bir ikileme karşı karşıya kalabilecektir.¹⁴

Her ne kadar denetim yöntem ve prosedürleri ile soruşturma teknikleri benzerlik gösterse de soruşturmacılık kendine özgü eğitimi ve yöntemleri olan ayrı bir uzmanlık alanıdır.¹⁵ Özellikle de bilgi teknolojilerinin çok yoğun olarak kullanıldığı günümüzde soruşturma

10 Paul Keyton, **Role of internal audit in fraud investigations**, Inside Fraud, Winter 2009, s.11, <http://www.maxima-group.com/insidefraud0212.pdf>, (11.05.2009)

11 Cemil Sabri Midyat, **Kamuda İç Denetim Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)**, s.3 (<http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/kamudaicdenetimsmidyat.pdf>), 05.05.2009

12 Keyton, a.g.e. s.11.

13 Midyat, a.g.e.

14 İç denetçiler, bilindiği üzere, üst yönetici onayıyla atanmaktadırlar. Her hangi bir üst yöneticinin soruşturmaya kendisini dahil eden bir iç denetçiyle çalışmaya devam etmek isteyeceği şüphelidir. Görevden almasa bile, ilgili iç denetçi hatta iç denetim birimi ile iletişimin sağlıklı bir şekilde işlemesi, dolayısıyla da iç denetimin katma değer üretmesi artık önemli ölçüde zorlaşacaktır.

15 Keyton, a.g.e.



görevleri, hukuk müşavirleri, bilgi teknolojileri uzmanları ve müfettişler gibi soruşturma konusu olayla ilgili uzman personel tarafından yürütülmeye başlanmıştır. Ayrıca, soruşturmacılığın ayrı bir uzmanlık alanı olması nedeniyle artık uluslararası alanda Sertifikalı Suistimal Soruşturmacılığı¹⁶ mesleği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede, iç denetçinin uzmanlık alanı olmayan bir konuda soruşturma görevi üstlenmesi durumunda, soruşturmanın etkin olarak yürütülemez riski ortaya çıkacaktır. Bu da zaten, iç denetim standartları ve mevzuat çerçevesinde kabul edilebilir bir durum değildir.

“ Her ne kadar denetim yöntem ve prosedürleri ile soruşturma teknikleri benzerlik gösterse de soruşturmacılık kendine özgü eğitimi ve yöntemleri olan ayrı bir uzmanlık alanıdır. Özellikle de bilgi teknolojilerinin çok yoğun olarak kullanıldığı günümüzde soruşturma görevleri, hukuk müşavirleri, bilgi teknolojileri uzmanları ve müfettişler gibi soruşturma konusu olayla ilgili uzman personel tarafından yürütülmeye başlanmıştır. Ayrıca, soruşturmacılığın ayrı bir uzmanlık alanı olması nedeniyle artık uluslararası alanda Sertifikalı Suistimal Soruşturmacılığı mesleği ortaya çıkmıştır. ”

6. Sonuç ve Öneriler

Kamu kurumlarının risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini objektif ve tarafsız bir şekilde değerlendirerek kurum faaliyetlerine değer katma amacı güden iç denetimin soruşturma görevi üstlenmesi, 5018 sa-

16 Sertifikalı Suistimal Soruşturmacılığı hakkında daha fazla bilgi için bkz www.acfe.org, www.usiud.org. Ayrıca, iç denetim ile suistimal soruşturmacılarının görev ve fonksiyonlarıyla ilgili olarak bakınız Haluk F. GÜRSEL, **Recognition of the Antifraud Profession**, Fraud Magazine, (March/April 2007), <http://acfe-rus.org/page.php?id=19&file=41>, (11.05.2009).

yılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetime ilişkin ikincil ve üçüncül mevzuat ile iç denetim uygulamaları konusunda yetkili üst mercii olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu kararları çerçevesinde mümkün değildir.

Mevzuat hükümlerine rağmen, iç denetçilere soruşturma görevi tevdi edilmesi;

- kamuda iç denetime yönelik olumlu beklentilerin tersine çevrilmesi,
- denetimlerin etkinliği için çok kritik olan denetim birimi ile denetlenen birimler arasında iletişim ve işbirliği imkanlarının zayıflaması,
- iç denetçilerin geleneksel denetim teknik ve uygulamalarına geri dönmesi,
- risk bazlı denetim plan ve programları çerçevesinde yapılan denetimlerin ikinci planda kalması,
- iç denetçilerle üst yönetici arasında potansiyel sorunların ortaya çıkması,

Risklerini bünyesinde barındırmaktadır. Söz konusu riskler, iç denetimin kurumlara sağlayacağı olumlu katkıları azaltacağı gibi, iç denetimle geleneksel denetim anlayışı arasında daha önce belirtilen farklılıkların da yok olmasına yol açacak ve iç denetimi geleneksel denetim anlayışına yaklaştıracaktır.

Bu noktada, söz konusu risklerin bertaraf edilmesi ve iç denetimin değer katan faaliyetlere yoğunlaşabilmesi için;

- İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi başta olmak üzere, tüm iç denetim birimleri tarafından iç denetimin geleneksel denetimden farkları, soruşturma görevlerinin oluşturacağı riskler üst yönetime anlatılarak bu konudaki farkındalıkları artırılmalıdır.
- Ayrıca, iç denetçilerin görev kapsamıyla ilgili İDKK tarafından alınan kararlar, tüm kurumlara tebliğ edilerek konunun hassasiyeti ve önemi vurgulanmalıdır.
- Mevcut teftiş kurulları ya da diğer denetim birimleri ile iç denetim arasındaki görev ayrımı bir an önce yapılarak inceleme-soruşturma görevlerinin sadece müfettişler, kontrolörler gibi iç denetçiler

dışındaki denetim elemanları tarafından yapılabileceği hüküm altına alınmalıdır.¹⁷

- Denetim elemanı olmayan kurumlar için ise, soruşturma görevinin yürütülmesi için -üniversiteler için YÖK bünyesinde soruşturma konusunda uzman bir denetim kapasitesi oluşturulması gibi alternatif stratejiler geliştirilmelidir.
- Bilgi teknolojilerinin yoğun olarak kullanıldığı ve pek çok hile ve usulsüzlüğün bilgi teknolojileri kullanılarak gerçekleştirildiği dikkate alındığında, soruşturma görevinin sadece denetim elemanları tarafından değil de danışmanlık hizmeti alınarak ya da kurum bünyesinde oluşturulacak uzman ekipler vasıtasıyla yürütülmesi seçenekleri üzerinde de durulmalıdır.

7. The Institute of Internal Auditors, The Professional Practices Framework, January 2002.
8. The Institute of Internal Auditors-UK and Ireland, Fraud Position Statement, 06 April 2003, http://www.iaa.org.uk/en/Knowledge_Centre/IIA_UK_Ireland_guidance/UK_Ireland_Position_Statements.cfm, (Erişim:11.05.2009).
9. Treasury Board of Canada Secretariat, Internal Audit Responsibility with Respect to Fraud and Abuse in Government, <http://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-eng.aspx?section=text&id=12349>, (Erişim:05.05.2009).

KAYNAKLAR

1. GÜRSEL Haluk F., Recognition of the Antifraud Profession, Fraud Magazine, (March/April 2007), <http://acfe-rus.org/page.php?id=19&file=41>, (Erişim: 11.05.2009).
2. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, İç Denetçinin Soruşturma Görevi.
http://www.idkk.gov.tr/web/guest/ic_denetci_sorusurma_gorevi, (Erişim:29/04/09)
3. KEYTON Paul, Role Of Internal Audit In Fraud Investigations, Inside Fraud, Winter 2009, <http://www.maxima-group.com/insidefraud0212.pdf>, (Erişim: 11.05.2009).
4. MİDYAT Cemil Sabri, Kamuda İç Denetim Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I), <http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/kamudaicdenetimc-smidyat.pdf>, (Erişim:05.05.2009).
5. OECD SIGMA, Turkey Public Financial Internal Control Assessment, May 2008, <http://www.sigmaweb.org/dataoecd/37/55/41638899.pdf>, (Erişim:11.05.2009).
6. OKUR, Yaşar, Denetişim:Ortak Aklın Harmanı, Denetişim Dergisi, Sayı:1 (Kış 2009), s. 9-15.

¹⁷ İç denetim birimleriyle teftiş kurulları arasında açık ve net bir görev ayrımı yapılması konusu, Avrupa Birliği Kamu Mali İç Kontrol (PFIC) kriterleri çerçevesinde değerlendirme yapan OECD-SIGMA yetkilileri tarafından da dile getirilmiştir. Bkz, OECD SIGMA, **Turkey Public Financial Internal Control Assessment**, May 2008, s.11-12, 14 <http://www.sigmaweb.org/dataoecd/37/55/41638899.pdf>, (11.05.2009).