



İÇ DENETİMİN DANIŞMANLIK FONKSİYONU VE KAMU İDARELERİ İÇİN ÖNEMİ

Giriş: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) kabul ettiği tanıma göre; "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur."¹

Bu tanım incelendiğinde iç denetim faaliyetinin "güvence" ve "danışmanlık" şeklinde iki temel fonksiyonunun olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle, iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık hizmetleri verme şeklinde iki farklı boyutu/yüzü bulunmaktadır.² Güvence sağlama fonksiyonu aslında denetim faaliyetinin en klasik olarak nitelendirilebilecek fonksiyonudur. Güvence Hizmetleri (Assurance Services), Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla delillerin objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (due diligence; ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir.³ Güvence hizmetleri, iç denetçinin, bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya bir başka unsur hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, eldeki delillerin objektif bir şekilde değerlendirmesini içerir. Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir. Güvence hizmetlerinin, genellikle, üç tarafı vardır: (1) Bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya bir başka unsurun doğrudan içinde olan kişi veya grup (süreç sahibi), (2)

Gürdoğan YURTUSEVER

Tekstilbank İç Kontrol Merkezi ve Uyum
Başkanı-TİDE Yönetim Kurulu Üyesi

- 1 Uluslararası İç Denetim Standartları, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), The Institute of Internal Auditors (IIA), Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), Ocak 2010, s.2
- 2 C. Sabri Midyat, Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime 1, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=40, (16/03/2011)
- 3 Uluslararası İç Denetim Standartları, s.40

"Danışmanlık Hizmetleri (Consulting Services), Her hangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir"

Değerlendirmeyi yapan kişi veya grup (iç denetçi), (3) Değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup (kullanıcı).⁴

Bununla birlikte gerek iç denetim faaliyetlerinin etkinliği, gerekse de güvence faaliyetlerine olan katkıları bakımından iç denetim faaliyetinin danışmanlık fonksiyonu büyük fırsatlar yaratmaktadır. Esasında bu iki boyut birbirine tamamlamakta ve iç denetim faaliyetinin amaç ve fonksiyonunun icra edilebilmesine imkan tanımaktadır.⁵ Fakat özellikle ülkemiz şirket ve kurumlarındaki iç denetim uygulamalarına genel olarak bakıldığında istisnaları olmakla birlikte, iç denetimin daha çok güvence sağlama faaliyetlerine yoğunlaştığı, danışmanlık fonksiyonuna yeterince önem verilmediği görülmektedir. Bu durumun çok çeşitli nedenlerinden bahsedilebilir. Fakat danışmanlık fonksiyonu iç denetim faaliyetinin günümüzde çok önemli bir alanını oluşturmaktadır/oluşturmalıdır ve bu fonksiyonun etkinleştirilmesi ve geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Belirtilen nedenlerle bu çalışmada iç denetimin danışmanlık fonksiyonunun ne olduğu, neleri kapsadığı, neleri kapsamadığı, nasıl yerine getirileceği, özellikle kamu idareleri açısından ne tür faydalarının olduğu, geliştirilmesi için neler yapılması gerektiği hususlarında bazı değerlendirmelerde bulunulmaya çalışılacaktır.

İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu ve Kapsamı:

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi

4 Uluslararası İç Denetim Standartları, s.13

5 C. Sabri Midyat, Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime 1, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=40, (16/03/2011)

her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Günümüzde ise iç denetim bireye ve hataya dayalı yaklaşımdan, organizasyona, sürece ve sisteme odaklı bir yaklaşıma dönüşmektedir. Diğer bir ifadeyle işin doğru yapılıp yapılmadığı yerine doğru işin yapılıp yapılmadığını irdeleyen bir yaklaşım gündemdedir.⁶ İç denetim üst yönetim için aynı zamanda müşavirlik/danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunulur.⁷

Danışmanlık Hizmetleri (Consulting Services), Her hangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir.

Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.⁸ Danışmanlık fonksiyonu olmayan ve salt güvence sağlamaya yönelik bir iç denetim dış denetim faaliyetinden farksız bir nitelik kazanacak ve fonksiyon itibarıyla zayıflayacaktır. Böylece, denetimin amaç ve fonksiyonlarına tam olarak ulaşılması mümkün olmayacaktır. Çünkü denetim faaliyetinin esas gayesi kurumun faaliyetlerinin, çalışmalarının geliştirilmesidir.⁹

İç denetimin danışmanlık fonksiyonunun kapsamını ortaya koyabilmek için Uluslararası İç Denetim Standartları'na başvurmak doğru olacaktır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayımlanan ve Kırmızı Kitap (Red Book) olarak da bilinen Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi dokümanında yer alan iç denetim faaliyetinin danışmanlık fonksiyonu ve bunun kapsamı ile ilgili bazı önemli nitelik ve performans standartlarına aşağıda yer verilmiştir.¹⁰

6 Ali Kamil Uzun, Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu Ve Önemi, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Yıl:1, Sayı:6, Nisan-Mayıs 1999, s.70

7 Ersin Güredin, Denetim, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 10. Bası, İstanbul, Ekim 2000, s.15

8 Uluslararası İç Denetim Standartları, s.40

9 Midyat, a.g.e., 1.

10 Uluslararası İç Denetim Standartları, s.15-38

**Nitelik Standartları:**

- Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmalıdır. (1000.C1)
- İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilir. (1130.C1)
- İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili bağımsızlıklarına ve objektifliklerine zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce denetlenene özel durum açıklaması yapmak zorundadır. (1130.C2)
- İç Denetim Yöneticisi, iç denetçilerin görevin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesi için gereken bilgiye, beceriye ve diğer vasıflara sahip olmadığı durumlarda, danışmanlık görevini reddetmek veya yeterli tavsiye ve yardımı temin etmek zorundadır. (1210.C1)
- İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdakileri göz önüne alarak azami mesleki özen ve dikkat göstermelidir: (1220.C1)
- Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dahil denetlenenlerin/ müşterilerin ihtiyaç ve beklentileri,
- Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbi karmaşıklığı,
- Danışmanlık görevinin potansiyel faydalarının maliyeti.

Performans Standartları:

- İç denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, öne sürülen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dahil edilmek zorundadır. (2010.C1)
- İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir. (2050)

- Danışmanlık görevinin amaçları, kurumun genel değerleri ve hedefleriyle uyumlu olmak zorundadır. (2110.C1)
- İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır. (2120.C1)
- İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır. (2120.C2)
- Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görevin amaçlarıyla uyumlu bir şekilde kontrolleri ele almak ve önemli kontrol sorunlarına karşı uyanık olmak zorundadır. (2130.C1)
- İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun kontrol süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır. (2130.C2)
- İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve diğer müşteri beklentileri hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri müşterileriyle anlaşmak zorundadır. Çok önemli görevlendirmelerde bu anlaşma yazılı hale getirilmek zorundadır. (2201.C1)
- Danışmanlık görevlerinin amaçlarında, müşteriyle mutabık kalındığı ölçüde, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine de temas etmek zorundadır. (2210.C1)
- Bir güvence görevi sırasında önemli danışmanlık fırsatları çıkarsa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentilerle ilgili yazılı bir anlaşma hazırlanmalı ve danışmanlık görevinin sonuçları, danışmanlık standartlarına uygun olarak raporlanmalıdır. (2220.A2)
- İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yaparken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlara yeterince temas ettiğinden emin olmak zorundadır. İç denetçiler, eğer görev sırasında kapsamla ilgili ihtirazi kayıtları olursa, göreve devam edilip edilmeyeceğini belirlemek üzere, bunları müşteri ile tartışmak zorundadır. (2220.C1)

- Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir. (2240.C1)
- İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirlemek zorundadır. Bu politikalar, kurumun düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmak zorundadır. (2330.C1)
- İlerlemenin ve danışmanlık görevlerinin sonuçlarının raporlanmasının, şekil ve içeriği görevlendirmenin niteliğine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, değişir. (2410.C1)
- İç Denetim Yöneticisi, danışmanlık görevlerinin nihai sonuçlarının müşterilere raporlanmasından sorumludur. (2440.C1)
- Danışmanlık görevleri sırasında, yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, kurum için önemli hale gelir gelmez üst yönetime ve yönetim kuruluna bildirilmek zorundadır. (2440.C2)
- İç denetim faaliyeti, müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemek zorundadır. (2500.C1)

İç denetim standartlarına yönelik olarak ayrıca uyulması isteğe bağlı olmakla birlikte uygulanması kuvvetle tavsiye edilen çeşitli uygulama önerileri söz konusudur.

Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup genellikle görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilir. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı, değerlendirmeyi talep eden müşteriyle iç denetçi arasındaki sözleşmeye tabidir. Danışmanlık hizmetlerinin genellikle iki tarafı vardır: (1) Tavsiye veren kişi veya grup (iç denetçi), (2) Tavsiye talep eden ve alan kişi veya grup (görevin müşterisi). İç denetçi danışmanlık hizmeti verirken, objektifliğini muhafaza etmeli ve idari sorumluluk almamalıdır.¹¹

Danışmanlık hizmeti yerine getirilirken dikkat edilmesi gereken en önemli nokta ise bu hizmetin her-

hangi bir idari sorumluluk alınmadan yerine getirilmesidir. Danışmanlık hizmeti, zaman zaman yanlış yorumlandığı şekilde sürecin içine girerek verilen onay kapsamında sürecin devam etmesini içeren bir yaklaşım olarak algılanmamalıdır. Belirtilen yöndeki uygulamalar iç denetimin günlük faaliyetlerden bağımsızlığı ilkesine aykırılık oluşturacak ve icrai nitelikte iş süreçlerine dahil olması gibi hatalı sonuçlar doğurabilecektir.

Ülkemiz Mevzuatında İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu

Ülkemizde 2000'li yıllarla birlikte iç denetim ile ilgili her alanda art arda düzenlemeler yapıldı ve yapılmaya devam ediyor. Başta Bankacılık olmak üzere, sermaye piyasaları, sigortacılık, kamu ve suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi alanlarında iç denetim ile ilgili çok önemli düzenlemeler yapıldı, zorunluluklar getirildi. Bütün bu düzenlemelerde temel olarak Uluslararası İç Denetim Standartları'nın referans olarak alındığı açıkça görülmektedir. Bu nedenle doğal olarak bu düzenlemelerde iç denetimin danışmanlık fonksiyonu ile ilgili çeşitli hükümlere de yer verilmiştir.

Konuya bu konuda ilk düzenlemelerin yapıldığı sektör olan bankacılık açısından bakıldığında BDDK tarafından hazırlanıp 01/11/2006 tarihinde yürürlüğe giren İç Sistemler Yönetmeliği'nin 33.maddesinde iç denetim birimlerinden alınabilecek danışmanlık hizmetlerine ilişkin hususlar düzenmiş ve "Bankalarda yeni ürünler ve hizmetler veya politika ve uygulama usulleri konusunda iç denetim biriminden danışmanlık hizmeti alınabilir. Ancak verilen danışmanlık hizmetleri, danışmanlık konusuna giren hususlara onay verildiği anlamına gelmez." ifadelerine yer verilmiştir. Yine İç Sistemler Yönetmeliği'nin 27/3.maddesinde iç denetim planlarının dönem içinde gerçekleştirilecek danışmanlık hizmetlerinin de dikkate alınarak hazırlanmasının gerekliliği hususunda düzenlemeye yer verilmiştir.

Kamu idareleri açısından konuya bakıldığında ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63. maddesinde iç denetimin tanımı yapılmıştır ve "İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla

11 Uluslararası İç Denetim Standartları, s.13



yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. 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.” ifadelerine yer verilmiştir. İç denetimin uluslararası kabul görmüş tanımına uygun olarak yapılan bu tanımda görüldüğü üzere iç denetimin güvence sağlama fonksiyonunun yanı sıra danışmanlık fonksiyonu üzerinde önemle durulduğu görülmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ilk kabul edilen metninde iç denetimin tanımında “...ve nesnel güvence sağlayan sağlayan danışmanlık faaliyetidir.” ibaresine yer verilmişti. Bu ifade nedeniyle iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonlarının birleştirildiğini hatta iç denetimin temel olarak bir danışmanlık faaliyeti şeklinde ifade edildiğini belirtmek yanlış olmayacaktır. İç denetimin uluslararası anlamda geçerli olan tanıma dikkate alındığında bu ifadenin bu şekilde kanun metnine doğru bir şekilde yansıtılmamış olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Nitekim bu yanlışlık kısa sürede fark edilmiş ve 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 10. maddesiyle 63. maddenin birinci cümlesinde yer alan “...ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir.” ibaresi, “...nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” olarak değiştirilmiş ve metne işlenmiştir. Böylece yapılan bu yanlışlık düzeltilerek, iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonları uluslararası standartlara uygun olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı kanun kapsamında T.C. Maliye Bakanlığı bünyesinde kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun (İDKK) yapmış olduğu özellikle üçüncül düzey mevzuat düzenlemelerinde iç denetimin danışmanlık fonksiyonu ile ilgili hükümlerin bulunduğu görülmektedir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'in geliştirmiş olduğu “Uluslararası İç Denetim Standartları” esas alınarak 5018 sayılı Kanunun 67. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca “Kamu İç Denetim Standartları” belirlenmiş ve üçüncül düzey mevzuat kapsamında yayımlanmıştır. İç Denetçilerin

Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin 1. fıkrası uyarınca da, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur. Kamu İç Denetim Standartlarının danışmanlık fonksiyonu ile ilgili esaslarına bakıldığında bunların Uluslararası İç Denetim Standartlarında belirtilen esaslara benzer şekilde belirlendiği görülmektedir. Kamu İç Denetim Standartlarında danışmanlık faaliyeti; “İdarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Daha önce Uluslararası İç Denetim Standartlarındaki danışmanlık fonksiyonuna yönelik esaslar belirtildiği için Kamu İç Denetim Standartlarındaki benzer esaslar burada tekrarlanmayacaktır.

Danışmanlık Fonksiyonu Nasıl Yerine Getirilir?

Danışmanlık hizmetleri kurum yönetiminin talebi üzerine veya normal çalışmalarının bir parçası olarak yerine getirilebilir. Bunun için çok çeşitli yöntemler söz konusu olabilir. Bunlardan bazılarını aşağıda yer vermeye çalışılmıştır.

- Kurum içindeki stratejilerin, politikaların veya uygulama usullerinin oluşturulması toplantılarına katılmak ve görüş vererek katkı sağlamak,
- Strateji, politika ve uygulama usulleri ile ilgili hazırlanan yönetmelik, uygulama talimatları vb. dokümanlara görüş vermek,
- Yeni ürün veya hizmetlerin tasarlanması ve uygulamaya alınması aşamasında görüş vermek,
- İç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi aşamasında, uygulayıcılara yapılan yanlışlıklar ve yapılması gerekenler ile ilgili yol göstermek, tavsiyede bulunmak,
- İç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi aşamasında, iş yapış yöntemlerinin kolaylaştırılmasına yönelik önerilerde bulunmak,
- İletişimde olunan çalışanlar ile yapılan görüşmelerde dikkat edilmesi gereken hususlar ve uyulması gereken kurallar ile ilgili hatırlatma ve bilgilendirmelerde bulunmak,

"Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yürütülen iç denetim faaliyetlerinde belirlenen bu amaçlara ulaşılabilmesi için danışmanlık fonksiyonu büyük önem taşımaktadır"

- Çalışanların tereddüt ettikleri hususlar ile ilgili danışmanlık amacıyla sorduğu soruları cevaplamak,
- Çalışanlar arasında bilgi alışverişi sağlamak,
- Kurum personeli için gerekli olan, konusuyla ilgili çeşitli eğitim programları düzenlemek ve eğitimler vermek,
- Daimi veya geçici yönetim komitelerine dahil olarak görüş bildirmek,
- Amaca yönelik toplantılara katılmak ve görüş bildirmek,
- Kurum içi sınırlı süreli veya belirli projelere katılmak, proje ekiplerinde yer alarak, gerçekleştirilen proje adımlarına ilişkin görüş vermek,
- Sistem dönüşümlerine yönelik proje ekibi içinde yer almak,
- Birleşme veya devir almalarda, bu amaçla oluşturulan ekipler içinde yer almak,
- Bir felaket veya olağanüstü nitelikteki olaydan sonra oluşturulan acil durum ekipleri içinde yer almak,
- Özel bir talebi karşılamak amacıyla oluşturulan ekiplere katılmak,
- Acil bir işi yetiştirmek amacıyla kurulan geçici ekiplere katılmak.

Doğal olarak danışmanlık hizmetinin çerçevesi burada belirtilen uygulamalar ile sınırlı değildir. Danış-

manlık görevleri, resmi, gayriresmi, özel ve acil durumlar şeklinde ayrımlara tabi tutulabilir. Yukarıda belirtilen uygulamalar da genellikle bu kategoriler çerçevesinde değerlendirilebilir. Fakat kurumların yapısına ve ihtiyaçlarına göre çok çeşitli danışmanlık yöntemlerinin geliştirilmesi mümkündür. Verilebilecek bu hizmetin genel çerçevesinin belirlenerek, iç denetim standartlarında belirtildiği gibi kurum içindeki tüm personele duyurulacak iç denetim yönetmeliğinde belirtilmesi gereklidir.

İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonunun Kamu İdareleri Açısından Önemi

Denetimin katma değer yaratma işlevi sadece güvence hizmetlerine münhasır değildir. Böyle bir algılama denetimi sadece güvence hizmetlerine yöneltecek ve bu da denetimin katma değer yaratma yönünü kısırlatacaktır. Genel olarak denetim faaliyetlerinin, özel olarak da iç denetimin baskın yönünün güvence verme olduğu tartışmasız olmakla birlikte, özellikle iç denetim bakımından danışmanlık hizmetlerinin de essiz bir önemi haiz olduğu kabul edilmelidir. Danışmanlık yönü olmayan bir denetim anlayışı ve uygulaması denetimin kurum içindeki konumunu ve algılamasını olumsuz etkileyecek ve zamanla idareyle/ yöneticilerle denetçiler arasındaki ilişkinin boyutu değişime uğrayacaktır. Böyle bir değişim, denetçilerin sadece hesap soran, sorgulayan, eksiklikleri tespit edip raporlayan bir rol üstlenmesi ve böyle algılanması anlamına gelecektir ki, sonuç olarak böyle bir ilişki biçimi denetimin kurum içi etkinliğini yaralayacaktır. Su halde, kati olarak söylenmelidir ki, denetim faaliyetinin danışmanlık boyutu denetimin güvence verme fonksiyonunun da etkili bir şekilde icrasına ve denetimin kurum içi konumunun güçlendirilmesine, değerinin anlaşılması ve olumlu bir şekilde algılanmasına önemli katkıları olacaktır.¹²

Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yürütülen iç denetim faaliyetlerinde belirlenen bu amaçlara ulaşılabilmesi için danışmanlık fonksiyonu büyük

12 Midyat, C. Sabri Midyat, Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime 1, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=40, (16/03/2011)



önem taşımaktadır. Sadece güvence sağlamaya yönelen bir iç denetim faaliyeti ile kamu idarelerinde beklenen amaçlara ulaşılabilmesinin mümkün olmayacağı açıktır.

İç denetimin danışmanlık fonksiyonunun geliştirilmesi ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi sayesinde hem kamu idarelerinin, hem de bu idarelerde yürütülen iç denetim faaliyetinin çok yönlü faydalar sağlaması mümkündür. Bu olası faydalardan bazıları aşağıda belirtilmeye çalışılmıştır.

- İç denetim birimlerindeki nitelikli personelin görüşlerinden yararlanmak suretiyle kurumun faaliyetleri gelişecek ve kuruma sağlanan katma değer artacaktır. Danışmanlık hizmetleri iç denetim faaliyetinin katma değer sağlayıcı yönünü zenginleştirici niteliğe sahiptir.
- Danışmanlık görevinde elde edilen risk bilgileri, iç denetçiler tarafından kurumun maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanılabilir.
- Danışmanlık görevinde elde edilen kontrol zayıflıkları, iç kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliği ile ilgili değerlendirmelerde kullanılabilir.
- İç denetimin danışmanlık boyutu, iç denetimin güvence verme fonksiyonunun da etkili bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacaktır. Danışmanlık hizmetlerinin bir çoğunun güvence hizmetlerinin doğal uzantısı olduğu dikkate alınmalıdır.
- Danışmanlık hizmeti, iç denetçinin güvence göreviyle ilgili iş süreçleri ve bu süreçlerdeki sorunları daha kolay ve iyi bir şekilde anlamasına imkan sağlayacaktır.
- İç denetim faaliyetinin kurum çalışanları tarafından doğru ve olumlu bir şekilde algılanmasına neden olacaktır.
- İş süreçlerinin hatalı oluşturulması ve bundan kaynaklanan riskler önemli oranda azaltılacaktır. Belirtilen sonuç gerçekten son derece önemlidir. Hatalı iş süreçlerinin oluşturulması nedeniyle ortaya çıkabilecek riskler ve olumsuz sonuçlar bazen çok büyük olabilmekte ve geç fark edilmesi nedeniyle büyük zararlara neden olabilmektedir. İç denetimin, süreçlerin oluşturulması aşamasında

verdiği danışmanlık hizmetleri ile hatalı iş süreci ve uygulamaların oluşmasının başlangıçta önüne geçilebilecektir. Bu durumda iç denetim birimi yalnızca yapılan yanlışlıkları, hataları bulmaya odaklanmaktan kurtulabilecektir. Bunun tersi durumda iç denetimin fonksiyonu oluşturulan hatalı iş süreci nedeniyle ortaya çıkan risk veya zararın tespiti ile sınırlı kalacaktır. Fakat sonuç itibarıyla bu durum kuruma beklenen faydayı sağlamaktan uzak kalacaktır.

- İç denetimin kurum içindeki etkinliği ve saygınlığı artacak, konumu güçlenecektir. Danışmanlık hizmetinin kalitesi bu süreci doğrudan etkileyecektir.

Öneriler

Danışmanlık fonksiyonu, iç denetim faaliyetinin temel iki fonksiyonundan birisidir ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliği için büyük öneme sahiptir. Fakat özellikle ülkemiz iç denetim uygulamalarında istisnaları bulunmakla birlikte bu fonksiyona yeterince önem verilmediği, daha çok iç denetim faaliyetlerinin güvence sağlama fonksiyonunun ön planda olduğu görülmektedir. İç denetim faaliyetlerinin etkinliği bakımından büyük önemi olan danışmanlık fonksiyonunun oluşturulması, geliştirilmesi ve yerine getirilmesi bakımından önemli olduğu düşünülen bazı hususlara aşağıda yer vermeye çalışılmıştır.

- İç denetimin danışmanlık fonksiyonunun yerine getirilmesinde en önemli kural bu hizmetin herhangi bir idari sorumluluk alınmadan yerine getirilmesidir. İç denetim yönetmeliğinde de bu konuda açık ifadeler yer verilmesi önemlidir. Zaten temel olarak iç denetimin idari bir karar alma işlevi bulunmamaktadır. İç denetimin danışmanlık hizmeti sonucunda önerdiği hususları uygulama kararı kurumun yöneticilerine aittir. Danışmanlık konusuna giren hususlarda iç denetim biriminin onayı söz konusu değildir. Aksi durumda uygulayıcı birimlerin, iç denetim biriminden onay aldığını düşünerek işlem yapması gibi riskli sonuçlar ortaya çıkabilecektir.
- İç denetim faaliyetinin danışmanlık fonksiyonunun etkinleştirilmesi için iç denetim yöneticisi ve personelinin danışmanlık hizmeti verme konusunda istekli olması, önem vermesi, bu fonksiyonun

güvence fonksiyonu kadar önemli işlevinin olduğunu kabul etmesi öncelikle önemli bir husustur. Çünkü iç denetim yönetici ve personelinin bu fonksiyonu önemsememesi ve gerekli görmemesi, bu fonksiyonun geliştirilmesi yönündeki en temel sorundur ve sıklıkla görülmektedir.

- Danışmanlık fonksiyonunun etkinleştirilmesi için iç denetim biriminde yeterli sayıda ve özellikle nitelikte mesleki deneyim, tecrübe, sertifikasyon ve uzmanlığa sahip iç denetçinin görev yapması önemlidir. Ancak yaptığı işi özümsemiş, her açıdan değerlendirebilen nitelikli personel sayesinde danışmanlık fonksiyonu etkinleştirilebilir. Nitelik olarak yetkin olmayan iç denetçilerin görev yaptığı iç denetim birimleri, danışmanlık fonksiyonun önemini anlasalar dahi, bu fonksiyonu yerine getirmede gönüllü olmayıp, çekingen davranabilmekte, verilen danışmanlık hizmetlerinin kalitesi de oldukça düşük olmaktadır. Danışmanlık hizmeti alan yönetici ve birimlerin, danışmanlık hizmeti veren iç denetçilerin niteliklerinin yeterli olmaması ve bunun sonucunda alınan hizmetten memnun olmamaları nedeniyle danışmanlık hizmeti almakta çekingen davranmaları veya istekli olmamaları görülebilen uygulamalardır.
- Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup genellikle görevlendirmeyi talep edenin özel talebi üzerine gerçekleştirilir ve bu boyutuyla güvence hizmetlerinden farklılık göstermektedir. Yani bu fonksiyonun işletilebilmesi için yönetim kademelerinden veya çalışanlardan bu yönde bir talep gelmesi, bu tespitin doğal bir sonucu da belirtilen yönde bir talebin oluşmasının sağlanmasının önemli olduğudur. Tabii ki talepte bulunması gerekenleri bu yönde zorlamak mümkün değildir. Bu noktada önemli olan yetkili yönetim kademelerine ve tüm çalışanlara bu fonksiyonun önemini anlatılması ve bu yönde taleplerde bulunmalarının sağlanmasıdır. Genel olarak kurumlar iç denetim faaliyetini klasik anlamda öncelikle güvence sağlama fonksiyonu boyutunda değerlendirmekte ve birime bu yönde görevlendirmeler vermektedirler. Danışmanlık fonksiyonunun iç denetim birimlerinin güvence sağlamak kadar önemli bir fonksiyonu olduğunun anlatılabilmesi için iç denetim birimi yöneticileri ve çalışanlarına büyük sorumluluklar düşmekte-

dir. Kurum yönetim kademelerine bu yönde taleplerle gidilmesi, bu fonksiyonun önemini ve kuruma faydalarının, katabileceği katma değer anlatılması, danışmanlık taleplerinde bulunmaları gerektiğinin ifade edilmesi, yöneticilerin bakış açılarını etkilemesi ve fonksiyonun etkinleştirilmesi açısından önemlidir. İç denetçiler, kurum yönetiminin, denetim komitesinin ve yönetim kurulunun danışmanlık hizmetlerinin yürütülmesi için gereken kavramları, işletme ilkelerini ve raporlamaları anladığından ve kabul ettiğinden emin olmak için gerekli önlem ve aksiyonları almak durumundadır. İç denetim biriminden alınan danışmanlık hizmetinin kaliteli olması ve kuruma katma değer yarattığının üst yönetim tarafından görülmesi durumunda belirlenen süreç daha da etkinleştirilerek sürdürülebilecektir.

- Danışmanlık işlevlerinin ve hizmetlerinin yürütülmesine zemin oluşturan ve kurumun bütün çalışanları tarafından anlaşılacak temel kuralları bulunmalıdır. Bu kurallar, iç denetim yönetmeliğinde belirtilmeli ve tüm kuruma ilan edilmelidir. Danışmanlık görevinin çerçevesi, kurumun genel değerleri ve hedefleriyle uyumlu olmalıdır. Gerçekten de tüm çalışanlara duyurulması gereken iç denetim yönetmeliğinde, iç denetim biriminden alınabilecek danışmanlık hizmetlerinin niteliği ve kapsamı ile ilgili tanımlar ve hükümler bulunması çok önemlidir. Ancak bu şekilde çalışanlar, iç denetimin danışmanlık fonksiyonu hakkında bilgi sahibi olabilecekler ve talepte bulunabileceklerdir. Ayrıca yine bu yönetmelikte danışmanlık hizmetinin idari olarak onay verme anlamına gelmeyeceği, sorumlulukların işlemleri yapanlarda olacağı belirtilmelidir.
- Yıllık denetim planlarında verilecek danışmanlık faaliyetleri de dikkate alınmalı ve planlama buna göre yapılmalıdır. Danışmanlık için yapılan programlar görevin niteliğine göre değişken olmalıdır.
- Danışmanlık hizmetleri de IIA tarafından yapılan iç denetim tanımında belirttiği gibi güvence fonksiyonu gibi sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla yerine getirilmelidir.

Geleceğin yönetim uygulamalarında iç denetimin danışmanlık fonksiyonuna olan ihtiyaç ve önemin daha



"İç denetim yöneticisinin danışmanlık hizmetleri konusunda kurumun üst yöneticilerini bilgilendirmesi, kuruma sağlanabilecek katma değeri doğru bir şekilde anlatabilmesi, danışmanlık hizmetlerine talip olması ve alınan danışmanlık hizmetlerinin nitelikli bir şekilde tamamlanabilmesi sayesinde zaman içinde kamu idarelerinde de iç denetimin danışmanlık fonksiyonundan daha fazla yararlanılmasına imkan sağlayacağından şüphe duymamak gerekir"

da artacağını belirtmek yanlış olmayacaktır. Kurumsal yönetim uygulamalarının görece de olsa gelişmiş olduğu ifade edilebilecek başta bankacılık olmak üzere finans sektörü ile reel sektörde holdingler ve büyük şirketlerde yönetim kurulları ve üst yöneticilerde gerek düzenlemeler, gerek kriz tecrübeleri gibi etkenlerle zaman içinde oluşan bilinç nedeniyle iç denetimin danışmanlık fonksiyonundan daha fazla yararlandığı söylenebilir. Çağdaş iç denetimin ilk uygulamalarının 2008 yılında başladığı ve halen tahsis edilmiş bir çok iç denetçi kadrosunun açık olduğu kamu idarelerinde ise iç denetimin danışmanlık fonksiyonundan gereği gibi yararlandığını ifade etmenin fazla iyimserlik olacağı açıktır. Üstelik, hiyerarşik yapının egemen olduğu, genel olarak üst yöneticinin her şeye karar verdiği ve bunu yaparken de çok fazla danışmanlık hizmeti alınmayan kamu idarelerinde, kurumun personeli olan iç denetçilerden danışmanlık hizmeti alma yönünde bir yaklaşıma geçilmesinin çok kolay olmayacağı da ortadadır. Kültürel bir içeriği de bulunan bu değişim ve dönüşüm ancak zaman içinde olabilecek bir şeydir.

İç denetim yöneticisinin danışmanlık hizmetleri konusunda kurumun üst yöneticilerini bilgilendirmesi, kuruma sağlanabilecek katma değeri doğru bir şekilde anlatabilmesi, danışmanlık hizmetlerine talip olması ve alınan danışmanlık hizmetlerinin nitelikli bir şekilde tamamlanabilmesi sayesinde zaman için-

de kamu idarelerinde de iç denetimin danışmanlık fonksiyonundan daha fazla yararlanılmasına imkan sağlayacağından şüphe duymamak gerekir. İç denetimin danışmanlık fonksiyonundan çok daha fazla yararlanılması halinde kamu idarelerinin kaynaklarının çok daha ekonomik, etkili ve verimli kullanılması mümkün olabilecek, faaliyetleri daha fazla katma değer ortaya çıkaracak şekilde geliştirilebilecek ve bu da ülkemiz ekonomisi açısından çok önemli ve olumlu sonuçlar doğuracaktır.

KAYNAKLAR

1. Uluslararası İç Denetim Standartları, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), The Institute of Internal Auditors (IIA), Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), Ocak 2010
2. Gürdoğan Yurtsever, İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu, İç Denetim Dergisi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), Kış 2008, Sayı 21, s.44-51
3. Midyat, C. Sabri. Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime, (http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=40)
4. Ersin Güredin, Denetim, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 10.Bası, İstanbul, Ekim 2000
5. Ali Kamil Uzun, Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Yıl:1, Sayı:6, Nisan-Mayıs 1999
6. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
7. www.tide.org.tr
8. www.idkk.gov.tr