

KAMU SEKTÖRÜ YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

Suat YILDIRIM¹

Hüseyin ÖZYİĞİT²

ÖZET

İç denetim, iyi bir kamu sektörü yönetiminin temel taşıdır. Denetçiler, kamu kaynaklarının etkili ve doğru bir şekilde yönetilip yönetilmediğine dair değerlendirmeler yaparak, kamu sektörü kuruluşlarının hesap verebilirliğine, bütünlüğüne ve operasyonlarının iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır. Çalışma, kamu sektöründe iç denetimin rollerine ve bu rollerin gerçekleştirdiği yöntem ve temel bileşenlere dikkat çekmeyi amaçlamaktadır. Bahsedilen konular neticesinde kamu sektörü iç denetim faaliyeti, kamu sektörü kurumlarının amaçlarına etkin, verimli, ekonomik ve etik bir şekilde ulaşmasını sağlayacaktır. Bununla birlikte kamu kurumlarının kamuoyuna karşı hesap verebilir ve şeffaf olmasını kolaylaştıracaktır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Sektörü Yönetimi, Kamu Sektörü Denetimi, İç Denetim.

THE ROLE OF INTERNAL AUDITING IN PUBLIC SECTOR GOVERNANCE

ABSTRACT

Internal audit is the cornerstone of good public sector management. Auditors help to improve the accountability, integrity and operations of public sector organizations by assessing whether public resources are managed effectively and correctly. The study aims to draw attention to the roles of internal auditing in the public sector and the methods and key components of these roles. As a result of these issues, public sector internal audit activity will ensure that public sector institutions achieve their objectives in an effective, efficient, economic and ethical manner. Together, it will facilitate the public institutions to be accountable and transparent to the public.

Keywords: Public Sector Governance, Public Sector Auditing, Internal Auditing.

¹ Prof. Dr., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, syildirim@erzincan.edu.tr, ORCID: 000-0001-9665-863X.

² Öğr. Gör., Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Kemah Meslek Yüksekokulu, Finans-Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Bankacılık ve Sigortacılık Programı, huseyinozyigit@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0632-7931.

GİRİŞ

Yönetim, kurumun amaçlarına ulaşma konusundaki faaliyetlerini değerlendirmek, yönetmek ve izlemek için kurul tarafından uygulanan süreçlerin ve yapıların birleşimi olarak tanımlanmaktadır. Kamu sektöründe yönetim, hedeflerin belirlenmesi ve gerçekleştirilmesine yöneliktir. Ayrıca, kamu sektörü kuruluşunun güvenilirliğini ve hizmetlerin adil bir şekilde sunulmasını sağlayarak kamu görevlilerinin yolsuzluk riskini azaltan faaliyetleri içermektedir.

Kamu sektörü denetim faaliyetleri ve raporlama ilişkileri, hükümetlere ve bölgelere göre farklılık göstermektedir. Çalışma, kamu sektörü denetim faaliyetinin önemini ortaya koymakta ve kamu sektörü denetim faaliyetinin kamu sektörünün tüm seviyelerine sağladığı değeri en üst düzeye çıkarmak için gereken temel unsurları tanımlamaktadır. Verilen bilgiler; ulusal, bölgesel ve yerel kurumların yanı sıra uluslararası devlet kuruluşlarıyla da ilgilidir. Ayrıca kamu kurumları tarafından finanse edilen diğer kuruluşları da kapsamaktadır.

Kamu sektöründe iç denetçinin rolü; öncelikli olarak gözetim, kavrama ve öngörü kriterlerinin yönetim faaliyeti içindeki sorumluluklarını değerlendirmektir. Gözetim, kamu sektörü kuruluşlarının gerçekleştirilmesi gereken sorumluluklarını ele alır ve kamu sektöründeki yolsuzlukları tespit etmek ve engellemek için hizmetler sunar. Kavrama; kamu kurumundaki karar verici üst yönetime, kamu sektörü programlarının, politikalarının, faaliyetlerinin ve sonuçlarının bağımsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlar. Öngörü; gelecekteki değişimleri, ortaya çıkabilecek riskleri ve zorlukları tanımlar. Denetçiler, bu rollerin her birini uygun bir şekilde yerine getirmek için finansal denetim, performans denetimi ve çeşitli araştırmalar gibi faaliyetler gerçekleştirir.

Çalışmada, kamu sektörü yönetiminde iç denetimin önemini belirtmek amacıyla; kamu sektöründeki temel yönetim ilkelerine, iç denetimin kamu yönetimine sağladığı güvenilirliğe, iç denetim-kamu yönetimi ilişkisine, iç denetimin rollerine, denetçinin bağımsızlığını koruma kriterlerine, denetim türlerine, kamu sektörü denetim unsurlarına ve denetim komitelerinin çalışmalarına değinilmiştir. Denetim faaliyetlerine bağlı olarak kamu sektörü çalışanlarının ve kamu sektörü kurumlarının sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak çalışmanın temelini oluşturmaktadır.

1. KAMU SEKTÖRÜ YÖNETİMİ

Kamu sektörünün kurumlar, vatandaşlar ve ekonomik işletmeler üzerinde yetkisi (güvenlik hizmetleri, vergilendirme, düzenleyici otorite vb.) bulunmaktadır. Bu nedenle bu yetkilerin kullanımında ve beklenen hizmetlerin sunumunda adalet ve şeffaflığı sağlamak zorundadır. Kamusal sistemlerde bu durum esastır. Genel olarak kamu sektörü kuruluşları, zorunlu amaç ve hedefleri yerine getirmek, kaynakları ve otoriteleri kullanmak için yasal düzenlemelerden yararlanmaktadır. Ayrıca kamu sektörü yönetimi, adil ve tarafsız bir şekilde uygulanan yasa ve yönetmeliklere ihtiyaç duymaktadır (Abbott vd., 2016: 33).

Yönetim terimi, bir kuruluşun yönetme, kontrol etme ve değerlendirme gibi kararları nasıl aldığını ve uyguladığını ifade etmektedir. Kamu denetçileri, kamu sektörü yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Dünyadaki kamu sektörünün varlıkları ve kaynakları farklı veya birbirleriyle örtüşen yetki ve yargularla yapılandırılmıştır. Kamu sektörünün hepsine tek bir yönetim modeli uygulamak mümkün değildir. Bununla birlikte, bazı yönetim ilkeleri kamu sektöründe yaygın olarak kullanılmaktadır (Abbott vd., 2010: 9).

Kurumsal yönetimin ortak ilkeleri; bir kurumun faaliyetlerini kontrol etmesi, amaçlarına ulaşması ve çeşitli paydaş gruplarının çıkarlarını etik olarak koruması için kullanılan politikaları, süreçleri ve yapıları kapsamaktadır. İyi bir yönetim yapısının olmayışı ve temel yönetim ilkelerine bağlılık eksikliği; kamu faaliyetlerinin yolsuzluk riskini artırır ve kamusal kazanç için emanet edilen gücün kötüye kullanılması tetikler. Aşağıda kamu sektörü için belirlenmiş temel yönetim ilkeleri yer almaktadır (Gramling vd., 2004: 216).

–Yönlendirme: İyi bir yönetim, bir kuruluşun eylemlerine rehberlik edecek politikalar sunmaktadır. Kamu sektörü; politika, ulusal hedefler, stratejik planlar, performans hedefleri, operasyonel planlar, belirlenmiş gözetim kuruluşları veya yasal gözetim komiteleri aracılığıyla yönlendirilebilmektedir.

–Etik Değer Oluşturma: Açıkça ifade edilmiş etik değerler, amaçlar, stratejiler ve iç kontrol faaliyetleri iyi bir yönetimin vazgeçilmez unsurlarıdır. Kamu sektörü, organizasyon ahlakı ve değerleri ile tutarlı tutum ve davranışları teşvik etmek için politika ve prosedürler geliştirmelidir. Etik kurallara uygun davranış sergilemek için gerekli olan önemli bir unsur insanların hesap verme sorumluluğunu sağlamaktır.

–Sonuçların Gözetimi: Politikaların amaçlandığı şekilde uygulanması, stratejilerin yerine getirilmesi ve kamu sektörü genel performansının politikalara, yasalara ve düzenlemelere göre beklentileri karşılaması için sürekli gözetimleri gerekmektedir.

–Sorumluluk Raporlaması: Kamu kurumları, kaynakları ve otoriteleri belirlenen hedeflere ulaşmak için kaynakları ve otoriteleri nasıl kullandıklarını değerlendirmektedirler. Dolayısıyla, bağımsız bir iç denetçi tarafından doğruluğu onaylanmış finansal ve performans raporlamasına ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca sorumluluk; kaynakları gerçek amaçları dışında başka amaçlarla kullanan kişilere ceza veya yaptırım uygulamak anlamına da gelmektedir.

–Düzeltilme: Kamu kuruluşu, finansal veya operasyonel performans hedeflerine ulaşmadığında veya operasyonlarda veya fon kullanımında sorunlar yaşadığında, sorunların temel nedenini ve gerekli düzeltici eylemleri belirleyecektir. Ayrıca düzeltici eylemlerin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı kontrol edecektir. Denetçilerin bulguları ve önerileri; kurumların belirlenen zayıf yönlerini ve eksikliklerini hızlı ve uygun bir şekilde gidermelerine yardımcı olacak kritik unsurlardır (Balkaran, 2007: 96).

–Hesap Verebilirlik: Kamu kuruluşları içerisindeki bireylerin, kamu fonlarının yönetilmesi eylemlerinden sorumlu oldukları ve bu sorumlulukların denetlendiği süreçtir. Aslında hesap verilebilirlik, verilen sorumluluğa cevap verme yükümlülüğüdür.

–Şeffaflık: Kamu sektörü kuruluşunun açıklığını ve kilit bilgilerin paydaşlara gerçeğe uygun şekilde iletilmesini içermektedir. Kamu sektörünün kararları, eylemleri ve işlemleri açık olarak yapılmalıdır. Kamu sektörü kuruluşlarının bilgi paylaşımları kanunen talep üzerine gerçekleşmektedir. Birçok kamu sektörü kuruluşunun özel gündem maddeleri de dahil olmak üzere toplantı bildirimlerini yayınlaması kanunen zorunludur. Toplum, kamu sektörü faaliyetlerinin etik ve yasal olduğunun, finansal ve performans raporlarının doğru bir şekilde yansıtıldığının güvencesi için denetim işlemlerini talep ederler. Denetçiler, şeffaflık ilkesi ile kamu sektörü kuruluşunun güvenilirliği arasında doğrudan bir bağlantı sağlamaktadır (Carcello vd., 2002: 302).

–Bütünlük: Kamu sektörü görevlilerine; kamu sektörü kuruluşunun değerleri, etik ilkeleri, beklentileri, politikaları ve sonuçları ile tutarlı hareket etme sürecini vurgulamaktadır. Kamuya açık bilgi ve eylemler güvenilir değilse; toplumun kamuya, kurumlara ve yöneticilere güveni azalacaktır. Kamu sektöründe oluşan güvensizlik olumsuz politik, sosyal, ekonomik ve çevresel etkiler ortaya çıkaracaktır.

–Eşitlik: Kamu sektörü görevlilerinin kendilerine verilen gücü nasıl kullandıklarına ilişkindir. Kamu, kendi temsilcilerine sorumluluklarını yerine getirmeleri için her türlü yetki vermektedir. Bu yetki dikkatli, adil ve adaletli bir şekilde kullanılmalıdır. Aksi takdirde kamu gücünün kötüye kullanılması; kaynakların israfı, vatandaşlara olumsuz davranışlar ve yolsuzluk gibi eylemlerin oluşmasını tetikleyerek toplumun düzenini bozacaktır. Kamu sektörünün eşitlik ilkesi dört boyutta değerlendirilebilir. Bunlar (Goh, 2009: 562):

- Hizmet bedelleri; kamu sektörü tarafından işletilen vergi ve harçların kullanılması
- Hizmet sunumu; ulaştırma altyapısı, sağlık gibi doğrudan hizmetlerin ve finansal idare gibi dolaylı hizmetlerin sürdürülmesi
- Düzenleyici güç; kamu kuruluşlarının zorlayıcı güçlerini kullanması
- Bilgi alışverişi; kamu görevlilerinin şeffaf bir şekilde faaliyetlerini sürdürmesi ve karar vermesi

2. KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİ

Kamu temsilcisi olarak görev yapan memurlar; zorunlu görevlerinden, kaynakların kullanımından ve toplumun beklentilerine karşılık vermekten sorumludurlar. Etkili bir denetim faaliyeti, gerçekleştirilen işlemlerden doğabilecek riskleri azaltmaktadır. Denetlenen kamu kurumunun üst düzey

yetkilisi; kurumun muhasebesinin objektif olarak değerlendirilmesi ve kaynakların belirlenen hedefler doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı hususunda denetçiye güvenir (Jiang vd., 2018: 287).

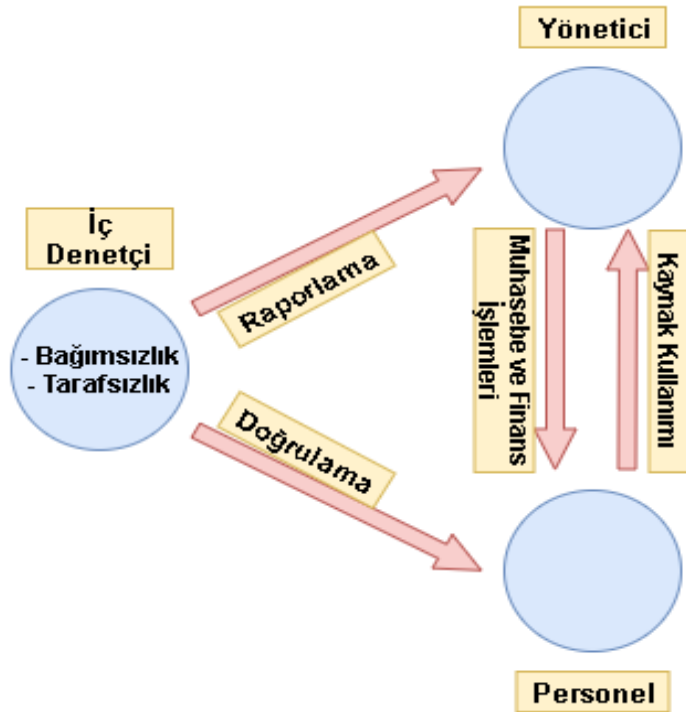
Finansal bilgi kullanıcılarına, iç denetim aracılığıyla finansal raporlamanın güvenilirliğini gösterme ihtiyacı, çeşitli sebeplerden kaynaklanmaktadır. Bunlar (Goodwin ve Yeo, 2001: 119):

- Çıkar Çatışmaları: Görevlilerin kaynakları ve yetkileri, kurumun çıkarlarından ziyade kendi çıkarlarına göre kullanmaları
- Uzaklık: Kurum müdürünün işlemleri doğrudan gözlemleyememesi
- Karmaşıklık: Kurum müdürünün, faaliyetleri denetlemek için gerekli teknik uzmanlığa sahip olmaması
- Hatalar: Görevlilerin yoğun iş süreçlerinde hatalar yapması

İç denetim, bir kuruluşun operasyonlarına değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız ve objektif olan güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; bir kuruluşun risk yönetimini ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır. İç denetim hesap verebilirlik ilişkisine hizmet etmektedir. İç denetim, kurum yönetiminin performansına ilişkin verilerin doğru olup olmadığının veya yönetim uygulamalarının bağımsız ve objektif şekilde sunulduğunun değerlendirilmesidir. Kamu sektörü denetiminin, kamu yönetimi güvenilirliğine sunduğu hizmetler aşağıdaki gibidir (Prawitt vd., 2009: 1260):

- Denetlenen taraflara bağımsız davranılması ve denetlenen konuya karşı nesnel bir tutum sergilenmesi
- Önemli ve uygun kanıtların toplanması ve analiz etmek için sistematik süreçlerin kullanılması
- Sonuçların formüle edilmesi için kriterlerin karşılaştırılması
- Yaygın olarak kullanılan mesleki denetim standartlarının kullanılması

Şekil 1: Kamu Sektörü Temel İç Denetim İlişkisi



Kaynak: www.theiia.org.

Kamu sektörü yönetim yapısının temel unsurlarından biri olan iç denetim, yönetimin gözetim, kavrama ve öngörü rollerini desteklemektedir. Kamu sektörünün başarısı, hizmetlerin başarılı bir şekilde sunulması ve programların adil ve uygun bir şekilde yürütülmesi bakımından ölçüldüğü için denetim

faaliyetleri finansal işlemler ve program uyumluluğunu, etkinliğini, ekonomikliğini ve verimliliğini değerlendirmeye yönelik olmalıdır. Ayrıca iç denetçiler, vatandaşlara hizmet sunduğu için kamu sektörünün temel değerlerini de korumalıdır. İç denetimin birden fazla rolü bulunmaktadır. Bunlar (Lin vd., 2011: 311):

–Gözetim: İç denetçiler, kamu kesimi kuruluşlarının görevlerini yapıp yapmadıklarını, amaçlar doğrultusunda para harcıyıp harcamadıklarını, yasa ve yönetmeliklere uyup uymadıklarını değerlendirerek karar verici üst yönetime gözetim uygulamasında yardımcı olmaktadır. İç denetim, kurumların ve programların finansal ve performans raporlarını ve belirlenen kurallara ve amaçlara bağlılıklarını test etmektedir. Ayrıca gözetim rolü, denetim kapsamındaki kamu kuruluşunun içindeki veya dışındaki paydaşlara erişim sağlanmasına imkan vererek kamu hesap verebilirliğine katkıda bulunmaktadır. Kamu sektörü yöneticileri riskleri değerlendirmek, hedeflere ulaşmak ve riskleri önlemek için etkin kontroller yapmalıdırlar. Denetçiler; yolsuzluk, dolandırıcılık, güç ve kaynakları kötüye kullanmak gibi olumsuz eylemlerin sebeplerini belirlemek ve azaltmak için yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini izlemektedir. Gözetim rolünde kamu denetçileri bu kontrollerin başarısını değerlendirerek rapor etmektedir.

–Tespit: Uygun olmayan, verimsiz, yasadışı ve hileli davranışları tespit etmek ve cezai kovuşturmaları, disiplin cezalarını veya diğer davalara ilişkin kararları desteklemek için kanıt toplamaya yöneliktir. Tespit süreçleri aşağıdaki gibidir (Mazza ve Azzali, 2015: 156):

- Sahte veya uygunsuz aktiviteyi tanımlamak için özel prosedürler ve testler içeren şüpheli durumlara veya şikayetlere dayanan denetimler
- Bir kurumun borçlarını ve ilgili iç kontrollerini test eden bordro, ödenecek hesaplar veya bilgi sistemleri denetimleri
- Delillerin soruşturulmasında ve oluşturulmasında kullanılmak üzere mali tabloları ve işlemleri analiz eden ve yorumlayan görevlilerin denetimleri
- Yasaların, kuralların ve prosedürlerin geliştirilmesi ve uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek potansiyel çıkar çatışmalarının denetimleri

–Caydırıcılık: Yolsuzluğa sebep olan koşulları tanımlamak ve azaltmak için tasarlanmıştır. İç denetçiler; dolandırıcılık, görevi kötüye kullanma ve diğer kamu güven ihlallerini caydırmakla sorumludurlar. Caydırma faaliyetine yönelik yapılan işlemler aşağıdaki gibidir (Zaman vd., 2011: 183):

- Mevcut veya güncel işlevler için kontrollerin değerlendirilmesi
- Organizasyonel veya denetime özgü risklerin değerlendirilmesi
- Mevcut yasalar, kurallar ve uygulama prosedürlerindeki değişikliklerin gözden geçirilmesi
- Potansiyel çıkar çatışmaları için sözleşmelerin gözden geçirilmesi

–Kavrama: İç denetçiler, hangi programların ve politikaların gerekli olduğu, hangilerinin gereksiz olduğu, en iyi uygulamaları ve karşılaştırma bilgilerini değerlendirerek karar verici üst yönetimin faaliyetleri daha nesnel bir şekilde kavramasına yardımcı olmaktadır. Denetim faaliyeti, mevcut politikaları düzeltmek için sürekli geribildirim sağladığı için kurumsal öğrenmenin gelişimine de katkı sağlamaktadır. İç denetçiler, denetim sürecini ayrıntılı bir şekilde sürdürmek ve kanıtlara dayalı sonuçlar çıkarmak için çalışmalarını sistematik ve nesnel bir şekilde yürütürler. Kavrama, denetim altındaki programların performansını iyileştirilmekle kalmaz ayrıca kamu sektörünün benzer sorunlarla başa çıkma kapasitesini artırır.

–Öngörü: İç denetçiler, analizler neticesinde gelecekte oluşabilecek eğilimler, krizler ve zorluklar hakkında öngörüle bulunarak kurumun bu etmenlerden olumsuz olarak en az seviyede etkilenmesini sağlamaktadır. Denetim faaliyeti; ekonomik koşullardan, değişen güvenlik tehditlerinden, hızla gelişen bilim ve teknolojiyen, modern toplumun karmaşıklığından, uluslararası ekonomik olaylardan ve doğadaki değişikliklerden kaynaklanan riskleri ve fırsatları tespit edebilir. Riske dayalı denetim yaklaşımı, denetlenen kurumun kabul edilemez risklerinin tanımlanmasına ve engellenmesine yardımcı olabilecek genel risk yönetimi çerçevesine odaklanmaktadır. Risk odaklı denetim sayesinde denetlenen kuruluşa risklerini yönetmesi için yararlı ve ilgili bilgiler sağlanmaktadır (Zaman vd., 2013: 501).

Öngörü üzerine odaklanan denetimler, “Gelecekteki bir ihtiyacı veya riski hangi politikalar ve uygulamalar karşılayacak?” sorusuna cevap verilmesine yardımcı olmaktadır. İç denetçiler, denetlenen kurumun risk değerlendirme süreçlerine yardımcı olma noktasında kilit bir rol oynamaktadır. Bu roller sayesinde, iç denetçiler temel kamu değerlerini korurlar. Kamu sektörü denetçileri; gözetim, kavrama ve öngörü hizmetleri sağlayarak, yöneticilerin ve yetkililerin mevcut işlerini şeffaf, adil ve dürüst bir şekilde sürdürmelerini sağlamaktadır (Pomeroy ve Thornton, 2008: 322).

Kamu sektörü denetim süreci, bir faaliyetin uygulanmasında yolsuzluk, yetkiyi kötüye kullanma ve eşitsizlik gibi durumları tanımlamak ve bildirmek üzere hazırlanmalıdır. Bu tür süreç ve bildirimler kişilere çıkar avantajı sağlamaması için bağımsız olarak sunulmalıdır. İç denetçiler kendi güçlerini kötüye kullanmamalıdır. Denetçinin çalışması, kamu sektöründen beklenen şeffaflık, eşitlik ve bütünlük ilkelerini yansıtmalıdır. Kamu sektörü denetçileri, denetim bulgularını televizyonda yapılan oturumlarda veya komite toplantılarında da sunabilirler. Kamu sektörü denetçileri işlerini doğru bir şekilde yasalara ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirmek zorundadırlar (Naiker ve Sharma, 2009: 570).

Dünya genelinde kamu sektörünün varlıkları karmaşık ve çeşitlidir. Raporlama süreci, denetim faaliyetinin bağımsızlığını ve denetimin kapsamını etkilemektedir. Raporlama, organizasyon yapılarının kontrol edilerek bunlar hakkında bir görüş sunulmasını ifade etmektedir. Denetim faaliyetinin desteklenmesi ve gözetimi için kamu sektöründe tek bir yönetim modelinin kullanılması zordur. Birçok faaliyet, gereksinimlere ve koşullara bağlı olarak dış ve iç denetim faaliyetlerinin birleşimine dayanmaktadır. Raporlama esnasında denetçiler, kamu kuruluşunun yapısından bağımsız olarak, denetim faaliyetinin uygun olarak örgütsel yerleşimi ve denetlenen kuruluşun raporlama sürecine müdahale etmemesi için yeterli güvenceyi sağlamalıdır (Hoitash vd., 2009: 842).

Küresel olarak kamu sektörü kuruluşları, kuruluşlara ait gerçek varlıklarla hizmet vermek için iç denetim faaliyetlerini oluşturmuştur. İç denetim faaliyeti, operasyonel koşulların ayrıntılı olarak bilinmesini ve anlaşılmasını sağlarken bağımsızlıktan uzaklaşması durumunda kamu güveninin korunmasına engel olmaktadır. Gerçekleştirilen denetimlerin yetkili üst makamlara bildirilmesi konusunda iç denetim faaliyetlerinin gözetimi ve kontrolü sağlanmalıdır. İç denetim faaliyeti esnasında denetçi bağımsızlığını koruması gerekmektedir. Denetçinin bağımsızlığını koruması için aşağıdaki kriterler dikkate alınmaktadır (Ji vd., 2015: 13):

- Denetlenen kuruluşun, denetim esnasında ilgili personele ve denetim raporuna müdahale etmemesi
- Denetimden sorumlu baş denetçinin sunduğu raporların kamu sektöründe üst karar seviyesine getirilmesi ve şeffaflığın sağlanması
- Denetimden sorumlu baş denetçinin görevden alınması durumunda başka bir denetim mekanizmasına bildirim yapılması
- Tamamlanmış denetim raporlarının şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından kamuya açıklanmasının şart koşılması

Denetçinin raporlama süreci, etkin ve güvenilir bir denetim faaliyetinin en temel unsuru olan bağımsızlığa bağlıdır. Kamu sektörü iç denetçilerin rolü, kamu kaynaklarının kullanımı ve sonuçları hakkında tarafsız ve doğru bilgi sağlamak olduğu için çalışmalarına herhangi bir müdahale olmadan raporlama yapmaları gerekmektedir. Denetçiler; denetlenen kuruluşun müdahalesi, kısıtlaması veya baskısı olmadan işlemlerini uyguladıklarında bağımsızlık gerçekleşmiş olur (Doyle vd., 2007: 1149).

Kamu sektörü iç denetçileri, farklı amaçlarla denetim yapabilirler. Kamu sektörü fonksiyonları; finansal raporlama gereklilikleri, uyumluluk gereklilikleri, performans göstergeleri, yetki alanları ve faaliyet türleri arasında değişiklik göstermektedir. Bu duruma paralel olarak kamu sektörü denetçilerinin farklı türde becerilere, yetkinliklere ve uzmanlıklara sahip olmaları gerekmektedir. Örneğin, kamu sektörü iç denetçilerin finansal hesap verebilirliği incelemesi için muhasebe standartlarını ve sistemlerini anlamaları; devlet faaliyetlerinin uygunluğunu, başarısını veya ilerlemesini değerlendirmek için program operasyonları ve performans ölçümlerini bilmesi gerekir. Bazı durumlarda kamu iç denetçileri mevcut verilerin sadece güvenilirliğini de değerlendirebilirler. Ayrıca, denetim esnasındaki operasyonların iyileştirilmesi için incelenen operasyonun türünü yönetmeye özgü standartlar da geliştirebilirler (Dezoot vd., 2002: 46).

Gerçekleştirilecek olan denetim veya hizmet türü, denetim faaliyetinin kapsamı ve amacı ile birlikte ele alınması gereken ihtiyaçlar ve konulara dayanmaktadır. Denetim faaliyetinin kapsamı, kuruluşun uyması gereken mevzuat ve kuruluşun karşı karşıya olduğu ihtiyaçlara veya risklere bağlıdır. Geniş kapsamlı iç denetim, denetim faaliyeti esnekliğinin tüm kurum geneline yayılmasını sağlayarak riskli alanlara odaklanıp risk bazlı bir denetim yaklaşımı kullanılmasını sağlar. Ayrıca geniş kapsamlı iç denetim, kuruluşun öncelikli hedeflerini gerçekleştirecek ve yönetim çerçevesini iyileştirecek faaliyetleri dikkate almaktadır. Dar kapsamlı iç denetim, hataların veya hilelerin; sözleşme şartlarına, politikalara, düzenlemelere veya yasalara göre uygunluk açısından test edilmesini içermektedir. İç denetçilerin çalışma alanı, geniş veya dar kapsamlı denetim olarak farklılık göstermektedir. Denetçiler, sistemsiz zayıflıkları belirlemek ve operasyonel iyileştirmeler gerçekleştirmek için iç kontrolleri, süreçleri ve mevcut sistemleri gözden geçirirler. Gerçekleştirilen denetim türleri genel olarak aşağıdaki gibidir (Institute of Internal Auditors (IIA), 2017):

–Risk Yönetim Sistemlerinin ve Kontrollerinin Denetimi: Denetçiler; risklerin belirlenmesi, risklerin değerlendirilmesi, risklerin yönetilmesi, kontrol politikalarının, prosedürlerinin ve faaliyetlerinin etkinliği, bilgi ve iletişim sistemlerinin ve uygulamalarının doğruluğu, izleme ve değerlendirme faaliyetlerinin etkinliği, kurumsal yönetimin ve kontrol ortamının yeterliliği gibi değerlendirmeler yapmaktadır. Denetim esnasında iç denetçiler, kurumun mali ve performans sistemlerini değerlendirmek, eksikliklerini belirlemek ve düzeltici eylemler önermek için bir sistem denetimi geliştirmiştir.

–Performans Denetimi: Denetçiler, kurum performansını finansal raporlamanın dışında tutarak kurum performansını değerlendirmek için sistematik olarak kanıt toplarlar. Kamu sektörü hizmetleri çeşitli olarak sunulduğundan, performans denetimi için belirlenen hedefler farklılık gösterebilir. Ayrıca, yetki alanına bağlı olarak, performans denetiminin kapsamı ve odak noktası değişmektedir. Geniş bağlamda performans denetiminde aşağıdaki unsurlar değerlendirilebilir (Norman vd., 2010: 553):

- Etkinlik: Faaliyetin belirlenen hedeflere ulaşım ulaşmadığını yani başarısının değerlendirilmesi
- Verimlilik: Maliyet, kaynak kullanımı ve zaman gibi göstergelerin incelenmesi
- Ekonomiklik: Kamu sektörü faaliyetinde kalite gereksinimlerine göre girdi (para, personel kaynakları, ekipman veya tesisler) kullanımının optimal seviyede gerçekleştiğinin incelenmesi
- Uygunluk: Kuruluşun sözleşme şartlarına, yasalara, düzenlemelere, politikalara, prosedürlere, standartlara ve kriterlere uygunluğunun değerlendirilmesi
- Veri Güvenilirliği: İç kontrollerin değerlendirilmesi ve performans ölçümleri gibi finansal olmayan işlemler için raporlama yapılması
- Politika: Kurumun faaliyet veya politika alternatiflerinin değerlendirilmesi, çeşitli varsayımlar altındaki potansiyel uygulama sonuçlarının tahmin edilmesi veya çeşitli yasal tekliflerin avantaj veya dezavantajlarının değerlendirilmesi
- Risk Değerlendirmesi: Kurumun stratejik ve finansal amaç ve hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek risklerin belirlenmesi ve kurum yönetiminin bu risklere verdiği tepkinin değerlendirilmesi

–Finansal Tablo Denetimi: Denetçiler, finansal tabloların belirlenmiş veya kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygun olarak sunulmasına yönelik görüş bildirirler. Genellikle dış denetçiler tarafından gerçekleştirilen bu tür denetimler, kamu kuruluşu tarafından rapor edilen varlık ve harcamaların uygun bir şekilde kayıt altına alınıp alınmadığına odaklanmaktadır. Ayrıca finansal tablo denetimi finansal bilgilerin güvenilirliğini, ilgili prosedürlere ve kurallara uyumunu da incelemektedir.

–Danışmanlık Hizmetleri: Denetçiler, uzmanlık sahibi oldukları alanlarda objektif olarak tavsiye verebilirler. Bilgi ve uzmanlıklarına dayanarak; hesap verebilirlik, etik uygulamalar, etkin risk değerlendirme ve yönetimi, proje yönetimi, bilgi teknolojisi yönetimi, yeni operasyonların yönetimi ve yolsuzlukla mücadele programları gibi konularda teknik danışmanlık sağlayabilirler. Ayrıca denetçiler dolandırıcılık bilinci, performans ölçümü ve kontrol tasarımı gibi alanlarda hizmet ve eğitim sağlayabilirler. Denetçiler danışmanlık hizmetini sunarken bağımsız olmalıdır.

İç denetçiler, danışmanlık rolünde teknik öneride bulunabilirler ancak yönetim kararları veremez veya bir yönetim rolü üstlenemezler (Sarens vd., 2013: 316).

3. KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN UNSURLARI

Denetim faaliyeti, vatandaşların kamu sektörüne olan güvenini artırarak kamu yönetim sürecini güçlendirmektedir. Denetçiler, kamu sektörünün yolsuzluk riskini azaltırken, kamu görevlilerinin güvenilirliğini, hakkaniyetini ve uygun davranışını teşvik etmek için önemli bir işlev görmektedir. Bu nedenle, denetim faaliyetlerinin uygun bir şekilde yapılması ve istenilen hedeflere ulaşılması için denetçilerin kapsamlı bir yetkiye sahip olması gerekir. Kamu sektörüne yönelik denetim faaliyetleri sürdürülürken aşağıda belirtilen unsurlar dikkate alınmaktadır (Zain vd., 2015: 142):

–Örgütsel Bağımsızlık: Denetim faaliyetinin, denetimi gerçekleştirilen kamu kuruluşunun müdahalesi olmadan sürdürülmesini sağlamaktadır. Denetim faaliyetinin müdahale edilmeden yürütülebilmesi ve sonuçlandırılması için denetçiler bağımsız olarak işlemlerini gerçekleştirmelidirler. Örgütsel bağımsızlık, denetçilerin çalışmasının doğruluğuna ve raporlanan sonuçların güvenilirliğine katkıda bulunur. Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi Uygulama Danışmanlığı 1110-1, denetimden sorumlu baş denetçinin örgütsel bağımsızlığı kolaylaştırdığını belirtmektedir.

–Görevin Resmîyeti: Denetim faaliyetinin yetki ve görevleri; kamu anayasası, tüzüğü veya diğer temel yasal belgeler tarafından oluşturulmalıdır.

–Ulaşılabilirlik: Kamu çalışanlarına, kamu mülklerine ve kayıtlı işlemlere yönelik denetim faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi için denetçiler istenilen bilgi ve belgelere tam ve kolay bir şekilde ulaşılabilirlik.

–Liderlik: İç denetimden sorumlu baş denetçi, aşırı derecede idari veya politik baskı kurmadan, vasıflı personeli etkin ve bağımsız bir şekilde istihdam edebilmeli, elinde tutabilmeli ve yönetebilmelidir. Denetimden sorumlu lider yani baş denetçinin, profesyonel olarak denetim işlevini denetleme, yönetme ve denetim standartlarını uygulama konusunda bilgi sahibi olmalıdır.

–Yetkili personel: Denetim faaliyeti, denetim sürecini gerçekleştirmek için gerekli niteliklere ve yeterliliğe sahip uzman personele ihtiyaç duymaktadır. Denetçiler, ilgili meslek kuruluşları ve standartlar tarafından belirlenen asgari şartlara uymak zorundadırlar. Denetim faaliyetinin personeli, objektif olmalıdır. Denetim personeli, tarafsız bir tutuma sahip olmalı ve çıkar çatışmalarından kaçınmalıdır. Çıkar çatışması iç denetçiye, iç denetim faaliyetine ve denetim mesleğine olan güveni zedeleyebilecek bir görünüm yaratabilir. Ayrıca, çıkar çatışması denetimin görev ve sorumluluklarını yerine getirme noktasında personelin kabiliyetini azaltır.

–Profesyonel Denetim Standartları: İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan Uluslararası Profesyonel Uygulamalar Çerçevesi gibi profesyonel denetim standartları, önceki faaliyetlerin uygulanmasını destekler ve sistematik, objektif ve kaliteli bir denetim çalışmasını teşvik etmektedir. Birçok kamu sektörü kuruluşunun iç kontrol standartlarını benimsemesi gibi kamu sektörü denetim faaliyetlerinin de çalışmalarını uluslararası ekonomilerde kabul görmüş standartlara uygun olarak yürütmesi gerekmektedir.

4. KAMU SEKTÖRÜNDE DENETİM KOMİTELERİ

Özel sektörde, halka açık şirketlerin finansal ve etik bütünlüğünün güçlendirilmesine yönelik gözetim sağlamak için denetim komiteleri oluşturulmaktadır. Bu gözetim süreci, etkin bir yönetim için hayati önem taşıdığından kamu kuruluşları da denetim komitesine ihtiyaç duymaktadır. Ayrıca, kamu kuruluşlarının spesifik koşullarına bağlı olarak, denetim komiteleri çeşitli yönetim düzenlemeleri çerçevesinde faaliyet göstermektedirler (Lisic vd., 2016: 1123).

Denetim komitesi, iç ve dış denetim çalışma planlarının ve sonuçlarının bağımsız bir şekilde denetlenmesini sağlayarak, denetim ihtiyaçlarını değerlendirerek ve denetçilerin kuruluşla ilişkisine aracılık ederek kamu sektörü denetim faaliyetlerinin bağımsızlığını, bütünlüğünü ve etkinliğini büyük ölçüde güçlendirmektedir. Ayrıca denetim komiteleri denetim sonuçlarının yayınlanmasını ve önerilen iyileştirmeler veya düzeltici eylemlerin ele alınmasını veya çözümlenmesini sağlamaktadır (Kim vd., 2017: 433).

Her kamu sektörü kuruluşu, denetim komitesinin kendi özel durumuna uygun olup olmadığını belirlemek için yönetim yapısını değerlendirmelidir. Bazı kamu sektörü kuruluşlarında denetim komiteleri yasama organının veya yönetim kurulunun alt komiteleri olarak oluşturulurken bazılarında ise denetim komiteleri yasama organları veya yürütme organları tarafından seçilen üyelerden oluşmaktadır. Denetim komitesine olan ihtiyaç bireysel koşullara, denetim faaliyetinin niteliğine ve yasama veya yürütme organının kararına bağlı olacaktır. Denetim komitesinin çalışma alanına ait uygulamalardan bazıları aşağıdaki gibidir (Parker vd., 2017: 413):

- Görevin yerine getirilmesi için resmi bir görev ile çalışılması
- Denetim, finans, risk ve kontrol bilgisine sahip bağımsız üyelerin dahil edilmesi
- Denetimden sorumlu baş denetçi ve diğer denetçilerden tamamen bağımsız olan üyelerden denetim komitesinin oluşturulması
- Kuruluşun risk yönetiminin, kontrol çerçevelerinin etkinliğinin, yönetiminin ve mevzuat uyumluluğunun değerlendirilmesi
- Yeterli kaynakları sağlamak, iç denetim sözleşmesini ve denetim planlarını onaylamak, denetim faaliyetinin performansını değerlendirmek, iç ve dış denetçilerin atanmasını onaylamak üzere kuruluşun iç ve dış denetim faaliyetlerine yönelik gözetimin sağlanması
- Kuruluşun finansal raporlama ve muhasebe standartlarına göre denetlenmesi
- Kuruluşun yönetim kuruluna, konseyine veya diğer makamlarına düzenli raporlama sağlanması

SONUÇ

Kamu sektörü denetimi, iyi bir kamu yönetiminin anahtarı olduğu için doğru kaynakların doğru zamanda uygun bir şekilde yönetilmesi çok önemlidir. Kamu sektörü iç denetim faaliyeti, kurum faaliyetlerinin tamamına cevap verebilmesi için geniş kapsamlı olmalıdır. Kamu sektöründe faaliyetlerin değerlendirilmesi için tarafsız ve bağımsız bir denetim sürecine ihtiyaç vardır. Denetim, iç ve dış denetim kuruluşları tarafından sağlanmaktadır. Bazı kamu kuruluşlarında sadece bir tane denetim mekanizması vardır. Yani kamu kurumunu iç denetim veya dış denetim faaliyetlerinden sadece bir tanesini uygulamaktadır.

Kamu sektörü denetim faaliyetleri ve raporlama ilişkileri, farklı kamu bölgelerinde ve farklı hükümet sistemlerinde gerçekleştirilmektedir. Kamun bölgeleri ve hükümet yapılarındaki kilit nokta; kamu sektörü denetim faaliyetlerinin, kamu sektörünün amaçlarına etkin, verimli, ekonomik ve etik olarak ulaşmasını sağlamak ve kamuoyuna karşı hesap verebilir ve şeffaf olma görevlerini belirlenen kıstaslar doğrultusunda yerine getirmektir.

Çalışmada, denetimin rollerine (kamu sektörünü ilgilendiren tüm denetim faaliyetleri), bu rollerin yerine getirilebilmesini sağlayan yöntemlere ve etkili bir kamu denetimi işlevini desteklemek için gerekli olan temel bileşenlere değinilmeye çalışılmıştır. Bu nedenle, kamu sektörü denetim rolleri ve sorumluluklarının, idari kurumlar ve yasal görevler paralelinde özel olarak tanımlanmasını ve tam anlamıyla uygulanmasına yardımcı olmak amaçlanmıştır.

Sonuç olarak kamu sektörü iç denetim, hesap verebilirlik sağlayarak ve kamu sektörü varlığının temel değerlerini koruyarak kamu yönetimini güçlendirir, yöneticilerin ve yetkililerin işini şeffaf, adil, dürüst ve eşit bir şekilde yürütmesini sağlamaktadır. Kamu sektörünün her kademesinden seçilen ve atanmış yetkililer, tüm kilit unsurları karşılayan bağımsız denetim fonksiyonlarını kurarak, etkin denetim faaliyetlerini desteklemelidirler.

KAYNAKÇA

- ABBOTT, L., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. (2016), "Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence", *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.
- ABBOTT, L., Parker, S., & Peters, G. (2010), "Serving Two Masters: The Association Between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities", *Accounting Horizons*, 24(1), 1-24.
- BALKARAN, L. (2007), "A Solid Reporting Line", *The Internal Auditor*, 64(1), 96-97.

- CARCELLO, J., Hermanson, D., & Neal, T. (2002), "Disclosures in Audit Committee Charters and Reports", *Accounting Horizons*, 16(4), 291-304.
- DEZOORT, F., Hermanson, D., Archambeault, D., & Reed, S. (2002), "Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of The Empirical Audit Committee Literature", *Journal of Accounting Literature*, Vol 21(3), 38-47.
- DOYLE, J., Ge, W., & McVay, S. (2007), "Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting", *The Accounting Review*, 82(5), 1141-1170.
- GOH, B. (2009), "Audit Committees, Boards of Directors, and Remediation of Material Weaknesses in Internal Control". *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 549-579.
- GOODWIN, J., & Yeo, T. (2001), "Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence From Singapore", *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125.
- GRAMLING, A., Maletta, M., Schneider, A., & Church, B. (2004), "The Role of The Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of The Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research", *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.
- HOITASH, U., Hoitash, R., & Bedard, J. (2009), "Corporate Governance and Internal Control over Financial Reporting: A Comparison of Regulatory Regimes", *The Accounting Review*, 84(3), 839-867.
- INSTITUTE of INTERNAL AUDITORS (IIA) (2017), "International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing", İnternet Adresi: <http://www.theiia.org>. Erişim Tarihi: 01.06.2019.
- JI, X., Lu, W., & Qu, W. (2015), "Determinants and Economic Consequences of Voluntary Disclosure of Internal Control Weaknesses in China", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(1), 1-17.
- JİANG, L., Andre, P., & Richard, C. (2018), "An International Study of Internal Audit Function Quality", *Accounting and Business Research*, 48(3), 264-298.
- KIM, H., Kwak, B., Lim, Y., & Yu, J. (2017), "Audit Committee Accounting Expertise, CEO Power, and Audit Pricing", *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(4), 421-439.
- LIN, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. (2011), "The Role of The Internal Audit Function in The Disclosure of Material Weaknesses", *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.
- LISIC, L., Neal, T., Zhang, I., & Zhang, Y. (2016), "CEO Power, Internal Control Quality, and Audit Committee Effectiveness in Substance Versus in Form", *Contemporary Accounting Research*, 33(3), 1199-1237.
- MAZZA, T., & Azzali, S. (2015), "Effects of Internal Audit Quality on The Severity and Persistence of Controls Deficiencies", *International Journal of Auditing*, 19(3), 148-165.
- NAIKER, V., & Sharma, D. (2009), "Former Audit Partners on The Audit Committee and Internal Control Deficiencies", *The Accounting Review*, 84(2), 559-587.
- NORMAN, C., Rose, A., & Rose, J. (2010), "Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk", *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 546-557.
- PARKER, R., Dao, M., Huang, H., & Yan, Y. (2017), "Disclosing Material Weakness in Internal Controls: Does The Gender of Audit Committee Members Matter?", *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(4), 407-420.
- POMEROY, B., & Thornton, D. (2008), "Meta-Analysis and The Accounting Literature: The Case of Audit Committee Independence and Financial Reporting Quality", *European Accounting Review*, 17(2), 305-330.
- PRAWİTT, D., Smith, J., & Wood, D. (2009), "Internal audit quality and earnings management", *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.

- SARENS, G., Christopher, J., & Zaman, M. (2013) "A Study of The Informal Interactions Between Audit Committees and Internal Auditors in Australia", *Australian Accounting Review*, 23(4), 307-329.
- ZAIN, M., Zaman, M., & Mohamed, Z. (2015), "The Effect Of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit On Audit Fees", *International Journal of Auditing*, 19(3), 134-147.
- ZAMAN, M., Hudaib, M., & Haniffa, R. (2011), "Corporate Governance Quality, Audit Fees and Nonaudit Fees", *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(2), 165-197.
- ZAMAN, M., & Sarens, G. (2013), "Informal Interactions Between Audit Committees and Internal Audit Functions: Exploratory Evidence and Directions For Future Research", *Managerial Auditing Journal*, 28(6), 495-515.