



**KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN YERİNE
GETİRİLMESİNE VE ÖNEMİNE İLİŞKİN KAMU İÇ DENETÇİLERİNE YÖNELİK
BİR DURUM DEĞERLENDİRME ÇALIŞMASI**

Bilal GEREKAN*

ÖZET

Bu çalışmanın amacı; kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ve önemine ilişkin kamu iç denetçilerinin görüş ve önerilerini değerlendirmektir. Bu amaçla hazırlanan anket formu ülkemizin çeşitli kamu kurumlarında görev yapan kamu iç denetçilerine uygulanmıştır. Araştırmaya katılan iç denetçiler; kamuda iç denetim farkındalığı, iç denetçi bağımsızlığı, üst yönetimin desteği, merkezi uyumlaştırma fonksiyonu, iç denetçi kadroları, diğer denetim birimleri ve denetçiler gibi konularda önerilerde bulunmuşlardır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Kamu Sektörü, Kamu İç Denetçileri.

**A CASE STUDY ON PUBLIC INTERNAL AUDITORS ABOUT PERFORMING AND
THE IMPORTANCE OF INTERNAL AUDITING IN PUBLIC SECTOR**

ABSTRACT

The aim of this study is to evaluate the views and suggestions of public internal auditors about performing and the importance of internal auditing in public sector. A questionnaire form prepared for this purpose was sent to public internal auditors working in different public institutions. The internal auditors made some suggestions regarding subjects such as awareness of internal auditing in public sector, independence of internal auditors, mangement support, central harmonization function, internal audit staff, other audit units and auditors.

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

* Arş.Gör., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, gereken@ktu.edu.tr

GİRİŞ

Kamuda etkin bir yapı oluşturmak amacıyla, 1050 sayılı Muhasebe – i Umumiye Kanunu kaldırılarak yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. Kamu sektörümüzde var olan aksaklıkları gidermeyi hedefleyen, mali yönetim ve kontrol açısından radikal değişiklikler içeren bu kanun, yeni kamu yönetimi anlayışı ilkelerinin hayata geçirilmesi açısından bir dönüm noktası olarak algılanmaktadır.

5018 sayılı kanunda özellikle ‘mali saydamlık’ ve ‘hesap verebilirlik’ kavramlarına verilen önemle, kamu kurumlarımızın adeta bir özel sektör kuruluşu gibi etkinlik ve verimlilik konusunda duyarlı hale gelmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Özellikle özel sektör kuruluşları tarafından benimsenen iç denetim faaliyetlerinin, söz konusu kanunla kamu kurumlarında uygulanmasına başlanmış ve iç denetim uygulamalarının yürütülmesi için kamu kurumlarına iç denetçiler atanmıştır.

Durum değerlendirmesi niteliğinde olan bu çalışmanın amacı; ülkemizde yeni uygulanmaya başlayan kamuda iç denetim uygulamalarının daha iyi bir noktaya ulaştırılabilmesi bakımından, kamuda iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve önemine ilişkin kamuda görev yapan iç denetçilerin görüş ve önerilerini belirlemek ve değerlendirmek ve bu yolla iç denetim faaliyetlerinin kamu kurumlarımızda daha etkin bir şekilde uygulanabilmesi bakımından önerilerde bulunmaktır. Bu doğrultuda, çalışmada ilk olarak ülkemiz kamu kurumlarında yaşanan değişim üzerinde durulmuş, kamuda iç denetim ve kamu iç denetçileri konularına değinilmiş, bu konudaki literatür incelenmiş, son olarak da kamu iç denetçileri üzerinde yapılan araştırmaya ait sonuçlara yer verilmiştir.

I. ÜLKEMİZ KAMU KURUMLARINDA YENİ DÖNEM

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanuna dayalı olarak mali sistemde oluşan aksamalar ve buna ilişkin yapılan eleştirilerin yanı sıra, Avrupa Birliğine uyum sürecinde belirlenen kriterlerin karşılanmasına yönelik yeni bir sistem ve yapılanma gerekliliği, diğer taraftan IMF ve Dünya Bankası gibi Türkiye'nin ilişkili olduğu uluslararası kuruluşların yapısal reformlar için ısrarcı olması, kamuda hem yönetim ve sorumluluk sisteminde, hem de kontrol ve denetim sistemlerinde radikal değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmıştır (Örenay, 2005: 37-38). Bu

amaçla, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine 24.12.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiş ve bu kanunla kamu kurumlarımızın yönetim ve denetiminde yeni kamu yönetimi anlayışının temel ilkeleri hâkim kılınmaya çalışılmıştır. Öyle ki yeni dönemde, daha saydam ve hesap verebilir kurum yapısının ön plana çıkarılması ve kurumlardan etkinlik anlamında daha fazla çaba gösterilmesi beklentileri artmıştır.

Yapılan düzenlemelerle, günümüzde oldukça önem kazanan ve saydamlığı esas alan kurumsal yönetim anlayışının kısmen de olsa kamu kurumlarımızda hayata geçirilmeye çalışıldığı görülmektedir (örneğin, 5018 sayılı kanunun 7 ve 8. maddeleri mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının ön plana çıkarılmasını amaçlamaktadır¹). Kurumsal yönetim anlayışının dayandığı temel mantık, kurumların yönetim ve denetiminde güvenilir sistemlerin oluşturulması ve kurum faaliyetlerine değer katmaktır (Öztürk ve Demirgüneş, 2008: 396). Bu bakımdan, kurumsal yönetim anlayışı ile uygulamada paralellik olması kamu kurumlarımızın işleyişi açısından etkinliğin artmasına yönelik bir eylem olarak düşünülebilir.

Bütçe bütünlüğünün sağlanması, kalkınma planı ile bütçeler arasında sıkı bir bağ kurulması, sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması, harcama sürecinde yetki – sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç mali kontrol sisteminin oluşturulması, kamu mali yönetiminde verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hesap verilebilirlik, şeffaflık, çok yıllık bütçeleme gibi çağdaş mali yönetim anlayışının temel ilkelerinin hâkim olması 5018 sayılı kanunun genel amaçları olarak sıralanabilir (Arcagök vd, 2004: 5). Bu yönüyle kamu kurumlarımız açısından, gelişen bu süreçte, hantal yapıda olan işleyişin özel sektör mantığıyla işletilmesi, yeni kamu yönetimi anlayışının dayandığı en önemli kavramlardan biri olan performans ölçümünün (Seal ve Vincent-Jones, 1997: 417) ve performans gelişimine yardımcı

¹ 5018 sayılı kanunun 7. maddesinde mali saydamlıkla ilgili; “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilecektir” şeklinde ifadelere yer verilmiştir. Aynı kanunun 8. maddesinde de hesap verme sorumluluğu ile ilgili; “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” şeklindeki ifadelere yer verilmiştir.

olması bakımından hesap verebilirliğin (Artley, 2001: 1) sağlanarak faaliyetlerin etkinliğinin belirlenmesi yeni bir dönem olarak kabul edilmektedir.

II. KAMUDA İÇ DENETİM

Kamu sektörünün mali yönetiminde modernizasyon çalışmaları kapsamında kontrol ve denetim çalışmaları üzerine daha fazla odaklanılmıştır (Sterck ve Bouckaert, 2006: 49). Ülkemiz kamu kurumları için bu süreç 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlamış ve kamuda iç denetim uygulamalarına başlanılmıştır. 5018 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce kamu idarelerinde iç denetim genellikle “teftiş kurulları” şeklinde işlemekteydi. Günümüzde kamu hizmetlerinin türleri artmış ve yeni düzenlemeler, kamu idarelerine yeni görev ve sorumluklar yüklemiştir. Bu sorumlulukların sınırlarının belirlenmesi, görevlerin paylaşımının yapılması, kurumsal yönetimin kamu idarelerinde sağlanması sürecinde etkin bir iç kontrol sistemine ve bu sistemin istenilen şekilde işlemini sağlayan iç denetim birimine gereksinim duyulduğu görülmüştür (Uyar, 2009: 148).

5018 sayılı kanununun 63. maddesinde iç denetim şöyle tanımlanmıştır; “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.....” İç denetimin tanımına bakıldığında iç denetimin temel amacının, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek ve bu yolla kuruma güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti verilmesi olduğu görülmektedir. Güvence sağlama; kurumların risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine, üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına, faaliyetlerin mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair, kurum içine ve dışına makul düzeyde bir güvencenin verilmesi olarak anlaşılmalıdır. Danışmanlık hizmeti ise bir idari sorumluluk üstlenmeksizin yürütülen icrai konularla ilgili görüş, eğitim, analiz, değerlendirme, performans göstergelerinin tespiti, proje görevleri gibi idari faaliyetlere değer katmak, kolaylaştırmak, geliştirmek ve yol göstermek amaçlarıyla gerçekleştirilen hizmetlerdir (Başpınar, 2006: 26-27).

Özel sektörde doğup gelişen iç denetimin kamu uygulamasında, özel sektörden farklılık arz eden en önemli husus özel sektör kuruluşlarının kâr maksimizasyonunu hedeflemesi, buna karşılık kamu kuruluşlarının kâr yerine kamu yararını esas almalarıdır (Gönülaçar, 2008: 3). Kamuda iç denetim genel olarak, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor vermesi ve bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkân tanımaktadır. Aynı zamanda iç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın da bir güvencesi olarak görülmektedir. İç denetimin kalitesinin artması, aynı zamanda yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi kolaylaştırarak yardım sağlamaktadır (Kesik, 2005: 100-101). Yönetime bu şekilde etkili bir destek verdiği için kamu kurumlarında iç denetime yoğun bir şekilde ihtiyaç duyulmaktadır (Mihret ve Yismaw, 2007: 474). , Xiangdong' a (1997) göre; kurumlarda iç denetime ihtiyaç duyulmasının bir diğer nedeni de iç denetimin, bilgileri kolayca elde etme ve problemleri erken safhada fark etme imkânı sunarak kurumlara ekonomik açıdan katkı sağlamasıdır.

Kamuda yeni geliştirilmeye çalışılan mali kontrol sistemi içinde sistemin yapı taşları olarak da nitelendirilebilecek “kamu iç denetçilerinin” bu açıdan üstlendikleri görev ve sorumluluklar son derece önemlidir. İç denetim faaliyetlerinin kamu kurumlarında ilk defa uygulanması, kamu kurumlarının bu tip bir denetim sistemine alışık olmaması ve daha çok güvence ve danışmanlık faaliyetlerine odaklanarak yönetime hizmet verme çabası içinde olmaları iç denetçilerin üstlendiği güçlükleri kısmen de olsa gözler önüne sermektedir. Bu bakımdan iç denetçiler üstlendikleri sorumlulukları en iyi şekilde yerine getirme becerilerine sahip olmalıdır. Genel olarak gerek kamu gerek özel sektördeki iç denetçilerin sahip olması gereken temel özellikler; bağımsızlık, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmak, çalışmalarda mesleki özen göstermek ve yüksek kişisel ve ahlaki niteliklere sahip olmak olarak kabul edilmektedir (Alptürk, 2008: 34). Ayrıca kurumlarda kilit rol üstlenen iç denetçiler, üstlenmiş oldukları görevleri yüksek sorumluluk bilinciyle yerine getirmelidirler.

Yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak kurulan kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizde idarelerin görev, yetki ve sorumlulukları arttırılmış iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına, iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi ise İç Denetim Koordinasyon Kuruluna (İDKK) verilmiş bulunmaktadır (Başpınar, 2006: 29).

Kamu kurumlarında yapılacak iç denetim faaliyetleri için İç Denetim Koordinasyon Kurulu, merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu üstlenerek faaliyet göstermektedir. 01.03.2004 tarih ve 2004/7449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kurulan Kurul; biri Başbakanın, biri DPT Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dâhil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanan yedi üyeden oluşmaktadır. Kurulun sekretarya hizmetleri Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır (<http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home>). Üstlendiği görev ve sorumluluklar kapsamında, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu kurumlarımızda iç denetim faaliyetlerinin benimsenmesi ve yürütülmesinde kritik bir öneme sahiptir. Bu açıdan kurulun yapmış olduğu faaliyetler, iç denetimin kamu kurumlarımızda daha etkin bir biçimde yerine getirilmesine yönelik olduğu için oldukça önemlidir.

III. LİTERATÜR TARAMASI

Hesap verebilirlik ve kontrol kavramları üzerine gelişen yeni dönemde iç denetim anahtar bir faktör haline gelmiştir. Kamu sektöründe özellikle yapılan harcamalar açısından daha şeffaf ve daha fazla hesap verebilir bir yapının oluşturulmasına zaman içinde ihtiyaç duyulmuştur. Bu açıdan yönetim uygulamalarında, denetimlerde ve raporlamalarda iç denetim önemli bir etkiye sahiptir (INTOSAI, 2009: 3). Yeni dönemde kamu kurumlarında, kurumlarda yönetim faaliyetlerinin bir parçası olarak da algılanan iç denetime (Dittenhofer, 2001: 468) duyulan ihtiyaç oldukça artmıştır. Kamu kurumlarında iç denetim konusu ile ilgili literatürde çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

Carhill ve Kincaid (1989) özel sektör ve kamu sektöründeki iç denetim çalışmalarının iki önemli nedenle birbirinden ayrıldığını vurgulamaktadır. Birincisi; kamu sektöründeki organlar katı bir sistemle faaliyetlerine yetki veren kanunlarla işlemektedir. İkincisi; kamu kurumları esas olarak kamu yararına odaklandıkları için, maliyet düşürme ve kârlılık politikaları ikinci planda yer almaktadır. Bu nedenlerden dolayı kamu sektöründe, özel sektöre nazaran iç denetimin alanı daha geniş tutulmak zorundadır. Spraakman (1985) Kanada'da kamu ve özel sektördeki iç denetim faaliyetlerini karşılaştırmış ve kamu sektöründe daha dikkatli denetimlerin yapıldığını çalışmasında tespit etmiştir.

Pentland' a (2000) göre, kamu sektöründe yeni yönetim modellerinin uygulanması ve kamu hizmetlerinin özelleştirilmesi, denetimin bir kontrol mekanizması olarak yoğun bir şekilde kullanılmasının temel nedenlerinden biridir. Goodwin (2004) Avustralya ve Yeni Zelanda' daki kamu ve özel sektör iç denetçileri üzerinde yaptığı çalışmada; konum, kapsam ve faaliyetler açısından kamu ve özel sektördeki iç denetimi karşılaştırmıştır. Söz konusu çalışmanın bazı sonuçları şu şekildedir; a) İç denetim faaliyetlerine, kamu sektöründe, özel sektöre nazaran daha fazla önem verilmektedir, b) Dış denetçilerle ilişkiler açısından iki sektör açısından farklılık bulunmamaktadır.

Reinstein ve Gabahart'ın (1987) yapmış olduğu çalışmada; katılımcılar, kamuda iç denetçilerin, iç kontrollerin güçlendirilmesine yönelik olarak uygunluk ve faaliyet denetimlerinin yanında yerine getirmesi gereken faaliyetleri şöyle sıralamışlardır;

- Belge ve kayıtları korumak için kontrolleri ve uygulamaları izlemek,
- Özellikli planlar ve bütçe konuları ile ilgilenmek,
- Analitik inceleme tekniklerini kullanarak temel alınan bütçe doğrusunu her ay yeniden değerlendirmek,
- Gelir üzerinde yapılacak harcamaları önlemeye yönelik iç kontroller oluşturmak,
- Daha etkili muhasebe politikaları önermek,
- İstek ve şikâyetlerde meydana gelen değişimleri değerlendirmek.

Mihret ve Yismaw (2007) Etiyopya' da kamu sektöründe yapmış oldukları bir alan araştırması ile iç denetimin etkinliği üzerinde çalışmışlardır. Ele almış oldukları modelde birbirleri ile ilişkili dört faktör (iç denetimin kalitesi, yönetim desteği, kurumsal düzen, denetlenenlerin sahip olduğu özellikler) üzerinde durmuşlardır. Çalışmanın sonucuna göre; denetim kalitesi ve üst yönetimin desteği, iç denetimin etkinliği üzerinde yüksek bir etkiye sahip iken, kurumsal düzen ve denetlenenlerin sahip olduğu özellikler ise iç denetimin etkinliği üzerinde düşük bir etkiye sahiptir.

IV. ARAŞTIRMA

A. Araştırmanın Amacı

Şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarının sağlanmasında büyük bir rol üstlenen iç denetçilerin önemi, kurumların faaliyetlerindeki verimliliklerinin belirlenmesi açısından oldukça büyüktür. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kurumlarında eskiye nazaran daha farklı olarak geleceğe yönelik bir anlayışla iç denetim mekanizması geliştirilmek istenmiştir. Günümüz denetim anlayışı içerisinde, geçmişte uygulanan ve sadece rakamların incelenmesine yönelik zorunlu ve otoriter bir mantığa sahip denetimler yerine, kurumun tüm süreçlerine katılabilen, yönetimin denetimi olarak da adlandırılan iç denetim faaliyetlerini yerine getirecek iç denetçiler, kamu kurumlarımızda sorumluluk gerektiren bir görev üstlenmişlerdir.

Bu uygulama ile birlikte kamu kurumlarımızda iç denetçilerin atanması sürecinde bir geçiş dönemi yaşanmış ve bu geçiş süreci tamamlandıktan sonra da iç denetim uygulamaları değer katan bir fonksiyon olarak uygulanmaya başlanmıştır. Esas görevi kamu kurumlarımızda kontrol, risk yönetimi ve yönetim uygulamaları süreçlerinin değerlendirilmesi olan iç denetim, faaliyetlerin ne ölçüde etkin yapıldığının belirlemede de önemli sorumluluklar üstlenmektedir.

Bu çalışmanın amacı; kamu kurumlarında görev yapan iç denetçilerin “*kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve önemine ilişkin önerilerinin*” neler olduğunu belirlemektir. Ayrıca sistemde yer alan aksaklıkları belirlemek ve kamu kurumlarımız açısından iç denetim faaliyetlerinden sağlanacak faydayı arttırmaya yönelik önerilerde bulunmaktır.

B. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamu kurumlarımıza atanan ve büyük sorumluluklar üstlenen iç denetçiler, bu görevi üstlenen ilkler olması dolayısıyla önemli görevler icra etmişlerdir. Özellikle böyle bir uygulamaya ilk defa geçilmesi ile gerek mevzuattaki gerekse de kurumlardaki geçiş sürecinde bizzat rol almışlardır. Bu

süreçte, durum değerlendirmesi yani kamuda iç denetim konusunda ne noktaya geldiğimizin bilgisi, en iyi şekilde, süreçte bizzat rol alan iç denetçilerden alınabilir. Gerek sistemin başarısı gerekse de ortaya çıkan aksaklıklar ve bu aksaklıklara yönelik çözüm önerileri yine söz konusu iç denetçiler tarafından sağlanacak bilgilere göre belirlenmelidir. Tüm bu nedenlerden dolayı kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve öneminin belirlenmesine ilişkin yapılan bu çalışmada araştırmanın kapsamına ülkemizin çeşitli kurumlarında görev yapan 90 kamu iç denetçisi alınmıştır.

Çalışmada veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, iç denetçilerin demografik özelliklerini belirlemeye yönelik, ikinci bölüm ise iç denetçilerin, kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve öneminin belirlenmesine ilişkin görüşlerini belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır.

C. Araştırmanın Sorusu

Kamu kurumlarında uygulanan iç denetim faaliyetlerinin etkili bir şekilde yapılmasına yardımcı olmaya yönelik *durum değerlendirmesi* şeklinde yapılan bu çalışmada, iç denetçilerin görüşleri alınmış ve titizlikle değerlendirilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın örneklemini oluşturan kamu iç denetçilerine; “*Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve önemine ilişkin herhangi bir öneriniz var mı?*” sorusu yöneltilmiş ve verilen açık uçlu cevaplar kategorilere ayrılarak değerlendirilmiştir.

D. Araştırmanın Bulguları

Araştırma anketine cevap veren kamu iç denetçilerinin demografik özellikleri aşağıdaki gibidir;

Tablo 1: Kamu İç Denetçilerine Ait Genel Özellikler

<u>Cinsiyet</u>	N	(%)	<u>Mesleki Tecrübe</u>	N	(%)
Bay	79	89	6–10 yıl	29	33
Bayan	10	11	11–15 yıl	12	14
<u>Yaş</u>	N	(%)	16–20 yıl	20	22
30’dan küçük	2	2	20 yıl ve üzeri	28	31
31–35	24	29	<u>Eğitim</u>	N	(%)
36–40	18	21	Lisans	66	74
41–45	24	29	Y.Lisans	22	25
46 ve üstü	16	19	Doktora	1	1

Tablo 1’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan iç denetçilerin büyük bir çoğunluğu baydır. Eğitim açısından büyük bir kısmı lisans mezunudur. Yaş ve mesleki tecrübe değişkenleri açısından, katılımcıların yarısından fazlasının 35 yaşın üzerinde olması ve mesleki tecrübe açısından da yarıdan fazlasının 15 yılın üzerinde mesleki tecrübeye sahip olması, vermiş oldukları önerilerin dikkate alınması açısından önemli sayılabilir.

Çalışmada toplam 90 anket kullanılmasına rağmen bazı frekans toplamlarının eksik olduğu görülmektedir. Söz konusu eksiklik demografik özelliklerle ilgili sorulara bazı katılımcıların cevap vermemesinden kaynaklanmaktadır.

Araştırma sonucunda elde edilen bilgilere göre kamu iç denetçilerinin, kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve önemine ilişkin önerileri kategorilere ayrılarak genel başlıklar halinde aşağıda verilmiştir;

“Farkındalık”: İç denetçilerin vermiş olduğu cevaplar değerlendirildiğinde, kamu kurumlarımızda iç denetimle ilgili geçiş sürecinin yaşandığı şu aşamada farkındalık konusunda ciddi sorunlar yaşandığı anlaşılmaktadır. İç denetçilerin, gerek kurumlarının gerekse de kurumlarında çalışanların farkındalık düzeylerinin artırılmasına yönelik bazı tavsiyeleri şöyledir;

- “kurumlar iç denetim farkındalığı, gerekliliği, bilinci ve kültürü taşımalıdır”,
- “kamu kurumlarının iç denetimi benimsemelerini sağlamak gerekmektedir”.

Bu öneriler kapsamında iç denetimin işlevinin ne olduğu ve kuruma ne katacağı konuları üzerinde durulması söz konusu kurumlar açısından yararlı olabilir.

“Bağımsızlık”: Verilen cevaplar incelendiğinde, iç denetçilerin üzerinde durdukları en önemli konulardan biri bağımsızlık konusudur. Bu doğrultuda iç denetçilerin büyük çoğunluğu çalıştıkları kurumun üstünde bir kuruma (örneğin İ.D.K.K.’ya) bağlanmayı, bu konuda alınabilecek en önemli tedbirlerden biri olduğunu bildirmişlerdir. Zira üst yöneticiye sicil-disiplin amiri olması hasebiyle bağlı olan iç denetçinin bağımsızlığı tartışmaya açıktır. Ayrıca iç denetçilere göre;

- “kurumsal ve hiyerarşik bağlılık fonksiyonel bağımsızlığı zedelemektedir”.

İç denetçilerin bağımsızlığı; çıkar gruplarına, denetim çalışmaları ve raporlarının güvenilirliği, gerçeği yansıtabilirliği ve tarafsızlığı konusunda güvence verdiği için oldukça önemli olduğu INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü) tarafından vurgulanmaktadır (INTOSAI, 2009: 6).

“Üst Yönetimin Desteği”: İç denetimde istenen verimin sağlanabilmesi için üst yönetimin desteğinin sağlanması gerektiği iç denetçiler tarafından üzerinde durulan başka bir konudur. Kamu kurumlarımızda iç denetim faaliyetlerinin henüz yeni olması ve iç denetimin daha çok özel sektör denetim mantığına yakın olması, uygulamada bir takım sıkıntılar doğurmaktadır. Zira daha çok hesapların incelenmesi ve mali konularda teftiş gibi bir denetim anlayışına sahip olan kamu kurumlarımızda özellikle iç denetim faaliyetlerinin danışmanlık sağlama fonksiyonunun içinin doldurulması zaman alacaktır. Bu amaçla üst yönetimin desteğinin sağlanması, uygulamada yaşanacak sıkıntıların azaltılması bakımından oldukça önemlidir. Bu bakımdan iç denetçilerin bu konudaki bazı görüşleri şöyledir;

- “üst yöneticiler iç denetimin önemine inanmalı ve desteklemelidir”,
- “üst yöneticilere ve birim amirlerine yönelik iç denetimle ilgili seminerler verilmelidir”.

Kamu sektöründe iç denetim konulu çalışmasında Van Gansberghe (2005), iç denetimde başarı sağlanabilmesinin ön koşulunun, üst yönetimin desteğinin sağlanması olarak

ifade etmektedir. Ayrıca Mihret ve Yismav (2007) da kamu kurumlarında üst yönetim desteğinin, iç denetim çalışmalarının etkinliğini yüksek düzeyde etkilediğini yaptıkları çalışmada ortaya koymuşlardır.

“İç Denetim Koordinasyon Kurulu”: İç denetim faaliyetlerinin kamu kurumlarında değer katan bir faaliyet haline gelebilmesi için İ.D.K.K.’nin fonksiyonel olarak daha da güçlendirilmesinin gerektiği de iç denetçilerin üzerinde durduğu konular arasındadır. İç denetim faaliyetlerinden kamu kurumlarında istenen düzeyde fayda sağlayabilmek için merkezi uyumlaştırma biriminin güçlendirilmesi ve hatta daha bağımsız bir hale getirilmesi bir gereklilik olabilir. İç denetçilerin bu konudaki en genel görüşü şöyledir;

- “İç denetçilerin daha güçlü bir yapı altında faaliyette bulunmaları ve kamuda iç denetimin etkinlinin artırılması nedeniyle İ.D.K.K.’nin güçlendirilmesi önemlidir”.

Fonksiyonel açıdan daha güçlü bir merkezi uyumlaştırma birimi mesleğin gelişimi açısından önemli sayılabilecek unsurlardan biridir.

“Diğer Denetim Birimleri ve İç Denetim”: Kamuda yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin kavram karmaşasının giderilmesi gerektiği de iç denetçilerin vermiş olduğu cevaplar arasındadır. Teftiş anlayışına dayalı denetim faaliyetlerinin hâkim olduğu kamu kurumlarımızda, “yönetimin denetimi” olarak da nitelenen iç denetimin yerleşmesi ve bunlara ilişkin kavram kargaşasının giderilmesi yapılan iki denetimlerden sağlanacak faydanın artırılabilmesi açısından oldukça önemlidir. Zira teftiş; zorunluluk anlayışı içinde daha çok geçmişe yönelik yapılan faaliyetlerin derinlemesine incelenmesidir. Oysa iç denetim; kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirmek, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinde bulunmak amaçlarına hizmet etmektedir. Bu açıdan kamu kurumlarında yapılan denetim çalışmalarının sınırlarının ayrılması denetçilerden sağlanacak verimin artması bakımından önemlidir. Bu konuda iç denetçilerin bazı görüşleri şöyledir;

- “iç denetim ve teftiş kurullarının görev ayrımının yapılması gerekmektedir”,
- “müfettiş, kontrolör ve diğer denetim elemanlarının görev alanlarındaki çakışmalar sistemi işlemez hale getirmektedir”.

Bu konuda bazı iç denetçilerin görüşleri de “iç denetim - teftiş modeli” geliştirilmesi gerektiği yönündedir. Bu görüşü savunan iç denetçilerin bazı görüşleri şöyledir;

- “kamuda teftiş ve iç denetim ayrı olmamalı, birleştirilmeli. Teftişin denetim modeli iç denetim modeline uygun hale getirilmeli. Kamuda denetimde çok başlılık olmamalı tek bir çatı altında toplanılmalı. İç Denetim Koordinasyon Kurulu yerine teftişi de içine alacak şekilde Kamu Denetimi Koordinasyon Kurulu kurulmalı”,
- “teftiş kurulları risk bazlı denetime geçirilmeli ve iç denetim birimleriyle birleştirilmelidir”.

Bu açıdan iç denetçilerin bu görüşleri 17.10.2009 tarihinde Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek’in yapmış olduğu açıklama ile bir anlamda paralellik göstermektedir. Bakan tarafından yapılan açıklamada; “5018 Sayılı Kanunla uyumlu yeni bir Sayıştay Yasası’nın çıkarılacağı, mali saydamlık ve mali raporlamanın geliştirileceği, vergi kayıp ve kaçağının azaltılacağı” ifadelerine yer verilmiştir (<http://www.dunyagazetesi.com.tr>).

“İç Denetçi Kadroları”: Etkili bir şekilde iç denetim yapılabilmesi için gerekli kadroların doldurulması gerektiği de iç denetçiler tarafından verilen bir diğer cevaptır. Kamu kurumlarında değer katan bir iç denetim fonksiyonunun varlığı için

- “iç denetçilerin sayılarının artırılması gerektiği” ve
- “kadroların belirli düzeyde de olsa doldurulması konusuna öncelik verilmesi gerektiği”

iç denetçilerin bu konudaki önerilerinden bazılarıdır.

“Uygulamada Teklik”: İç denetim birimlerinin birbirine bağlanması gerektiği ve uygulamada teklik (yeknesaklık) sağlanması gerektiği iç denetçilerin vermiş olduğu cevaplardan bir diğeridir. Tüm kamu kurumları için ortak bir iç denetim mekanizmasının oluşturulması ile faaliyetlerde etkinliğin sağlanacağı düşüncesinde olan iç denetçilerin bu konudaki bazı görüşleri şöyledir;

- “tüm iç denetim birimlerini birbirine bağlayan otomasyon projesi hayata geçirilmelidir” ve

- “iç denetçiler arasındaki kurumsal farklılıklar ortadan kaldırılmalıdır”.

Kurumsal farklılıkların ortadan kaldırılması ve bir otomasyon sisteminin geliştirilmesi gerektiği ve bu konuda etkinliği arttıracacağı iç denetçiler tarafından vurgulanmıştır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kurumlarımızda gerek yönetim gerekse de denetim konularında reform niteliği taşıyan önemli değişiklikler yaşanmış ve daha hesap verebilir ve şeffaf bir yapının sağlanmasına yönelik büyük çaba harcanmıştır. Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin gerekli kılınması ve kamuya iç denetçiler atanması, söz konusu kanunun en önemli yaptırımlarından olarak sayılmaktadır. Durum değerlendirmesi niteliğinde olan bu çalışmada, kamu kurumlarımızda yapılan iç denetim faaliyetlerinin daha iyi bir noktaya ulaştırılabilmesi bakımından kamu iç denetçilerinin görüş ve önerilerinin neler olduğu üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın örnek kitlesini oluşturan 90 kamu iç denetçisi üzerinde yapılan araştırmada, kamu iç denetçileri, iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine ve önemine ilişkin vermiş olduğu cevaplarda genel olarak aşağıdaki konular üzerinde durmuşlardır;

- Kurumlarda iç denetim farkındalığı artırılmalı ve gerekliliği kabul edilmelidir,
- İç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmalıdır,
- İç denetim faaliyetleri kurumların üst yönetimleri tarafından desteklenmelidir,
- İDDK fonksiyonel olarak daha da güçlendirilmelidir,
- İç denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için iç denetçi kadrolarının doldurulması gerekmektedir,
- Diğer denetim birimleri ve denetçilerle görev sınırları belirlenmeli ve sınırlar ayrılmalıdır,
- İç denetim faaliyetlerinde yeknesaklık sağlanmalı ve tüm iç denetim birimleri birbirine bağlanmalıdır.

Çalışmanın geneli değerlendirildiğinde kamu iç denetçilerinin kamu kurumlarımızda iç denetim faaliyetlerinin daha iyi bir şekilde yerine getirilmesi bakımından yapıcı görüş

bildirdikleri ve önerilerinin uygulamaya aktarılmasıyla sistemin işlerliğinde başarı sağlanacağı söylenebilir. Ayrıca bu süreçten başarı sağlanabilmesi bakımından;

- Kamu kurumlarında üst yönetimin yeni sistemi benimsemesi ve sahiplenmesi,
- Kamu personelinin yeni sistem hakkında bilinçlendirilmesi,
- Kurumların hesap verme sistemine göre yeniden yapılandırılması,
- Kurumlar için oluşturulacak iç kontrollerin, izlenen politika ve uygulamaları içerecek şekilde öz yapıya yönelik olması gibi konulara da özen gösterilmelidir.

KAYNAKÇA

- ALPTÜRK, Ercan; (2008), **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ARCAGÖK, M. Sait; Bahadır YÖRÜK; Esin ORAL ve Umut KORKMAZ; (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler”, **Bütçe Dünyası**, İkbahar, 18, ss.3-9.
- ARTLEY, W.; (2001), **Establishing Accountability For Performance**, The Performance Based - Management Handbook.
- BAŞPINAR, Ahmet; (2006), “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, **Maliye Dergisi**, 151, Temmuz-Aralık, ss.23-42.
- CARHILL, K. M. ve J. K. KINCAID;(1989), “Applying the Standards in Governmental Internal Auditing”, **Internal Auditor**, 46(5), pp.50-55.
- DITTENHOFER, M.; (2001), “Reengineering The Internal Auditing Organization”, **Managerial Auditing Journal**, 16(8), pp.458-468.
- GOODWIN J.; (2004), “A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors”, **Managerial Auditing Journal**, 19(5), pp.640-650.
- GÖNÜLAÇAR, Şener; (2008), “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, 135, <http://icden.meb.gov.tr>.
- INTOSAI; (2009), Internal Auditor Independence In The Public Sector, **Exposure Drefit For Comment**, 1 July-31 October, pp.1-9.

- KESİK, Ahmet; (2005), “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 9(1), ss.94-114.
- MIHRET, D. G. ve A. W. YISMAW; (2007), “Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study”, **Managerial Auditing Journal**, 22(5), pp.470-484.
- ÖRENAY, Hami; (2005), **Kamuda Denetim**, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma, İnceleme Dizisi: 2005/1, 2. Baskı, Ankara.
- ÖZTÜRK, Mutlu Başaran ve Kartal DEMİRGÜNEŞ; (2008), “Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entelektüel Sermaye”, **Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi**, 19, ss.395-411.
- PENTLAND, B.T.; (2000), “Will Auditors Take Over The World? Program, Technique and The Verification of Everything”, **Accounting, Organizations and Society**, 25(3), pp.307-312.
- REINSTEIN, A., ve D. R. L. GABAHART; (1987), “The Internal Auditor’s Role In Public Sector Audit Committees”, **Public Budgeting & Finance**, Summer, pp.72-80.
- SEAL, W. ve P. VINCENT-JONES; (1997), "Accounting and Trust in the Enabling of Long-Term Relations", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 10(3), pp.406-431.
- SPRAAKMAN, G.; (1985), “Transaction Cost Economics: A Theory of Internal Audit” **Managerial Auditing Journal**, 17(7), pp.323-330.
- STERCK, M. ve G. BOUCKAERT; (2006), “International Audit Trends In The Public Sector”, **Internal Auditor**, August, pp.49-53.
- UYAR, Süleyman; (2009), **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Gazi Kitabevi, Ankara.

VAN GANSBERGHE, C. N.; (2005), “Internal Auditing In The Public Sector”,
Internal Auditor, August, pp.69-73.

XIANGDONG, W.; (1997), “Development Trends and Future Prospects of Internal
Auditing”, **Managerial Auditing Journal**, 12(4/5), pp.200-204.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

<http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home>, Erişim Tarihi: 13.10.09

<http://www.dunyagazetesi.com.tr/haber.asp?id=64722&page=3&cDate>, Erişim Tarihi: 17.10.09