

TÜRK KAMU İDARESİNİN YENİ YÖNETİM VE DENETİM SİSTEMLERİ

İsmail KALENDER*

1. GİRİŞ

Dünyada yaşanan gelişmeler kamu ve özel sektörde yönetim ve organizasyon yapılarını değişime zorlamaktadır. Hiyerarşik bürokrasi ve otoriteye dayalı politika oluşturma ve uygulama sürecini içeren yönetim anlayışı, yerini vatandaş taleplerine duyarlı, onları karar alma süreçlerine katan, hesap vermeye hazır ve etkin işleyen yönetim anlayışına terk etmektedir. Yeni yönetim anlayışının temelinde; katılımcılık, hesap verebilirlik, saydamlık, açıklık, stratejik yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, performans yönetimi, vatandaş/müşteri odaklılık, bilgiye dayalı yönetim gibi temel kavramlar yer almaktadır. Yetki ve sorumlulukların paylaşıldığı bu yeni yönetim anlayışı ile saydamlık ve hesap verme sorumluluğu hayata geçirilmektedir. Yönetim felsefesinin değişmeye başladığı modern kamu yönetimi anlayışı ile birlikte denetim anlayışı da geleneksel teftiş anlayışından iç denetime doğru değişmeye başlamıştır.

Türk Kamu Yönetim sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği müktesebatı ile uyumlaştırılması amacıyla başlatılan yeniden yapılandırma çalışmalarının en önemlisi kuşkusuz 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur. Bu kanunla kamu yönetimi açısından önemli yenilikler getirilmiştir. Ancak Kanununun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana oldukça uzun bir süre geçmiş olmasına rağmen getirilen yeniliklerin, özellikle de iç kontrol, iç denetim sistemlerinin anlaşılması, iç kontrol ve iç denetim ilişkisinin kurulamadığı görülmektedir.

Bu nedenle biz burada 5018 sayılı Kanunla getirilen yeni yönetim ve denetim sistemleri olan iç kontrol ve iç denetimi ele alıp değerlendirecek, iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişkiyi 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat ile diğer idari düzenlemeler çerçevesinde değerlendirip bir bütün olarak ortaya koymaya çalışacağız.

* İç Denetçi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç denetimi Birimi Başkanı

1.1- KMYK Kanununun Adının Doğru Anlaşılması

Bazı değerlendirmelerde 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanıp yürürlüğe giren ve 2005 yılında 5335 ve 5436 sayılı Kanunlarla yapılan değişik ve ilavelerden sonra tüm hükümleriyle yürürlüğe giren 5018 sayılı **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun**¹ adının tam anlaşılmadığı yada yanlış değerlendirildiği görülmektedir. Bu da Kanunun adında geçen mali kelimesinin Kanunun tamamını kapsıyor gibi değerlendirilmek istenmesinden kaynaklanmaktadır. Öncelikle Kanunun adının doğru algılanması gerekir ki, içeriği de doğru anlaşılabilir. Kanun koyucu bu Kanunla kamuda iki alanda çok radikal değişikliklere giderek temel düzenlemeler yapmıştır. Bunlardan biri mali yönetim konularıyla ilgili yapılan köklü değişikliklerdir. Diğeri ise kamu yönetim sistemimizin yeni tanıştığı bir kavram olan İç Kontrol (Yönetim) Sisteminin getirilmiş olmasıdır. İç kontrolün bir parçası sayılan iç denetim sistemi ile kamunun denetim anlayışı da baştan sona yenilenmiştir. Dolayısıyla burada iki ayrı yeni yönetim sistemi ile iç denetime ilişkin düzenleme yapıldığına dikkat edilmelidir.

1.2- Kanunun Kapsamı

5018 sayılı Kanunun 2. maddesinde “Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar.” hükmüne yer vererek kamu idarelerinin kontrolünün bu kanun kapsamında düzenlendiği açıkça ifade edilmiştir. Burada mali kontrol ibaresi değil sadece kontrol ifadesinin kullanıldığına dikkat edilmelidir. Ve bağlacıyla iki ayrı konu birbirinden ayrılmıştır. Kamu idarelerinin kontrolü, Kanunun Beşinci Kısımında açıklanan iç kontrol yönetim sistemi olup, 55. maddesinde açıkça ifade edilen mali ve mali olmayan diğer kontroller bütünüdür.

Bu açıklamadan sonra 5018 sayılı Kanunun getirdiği yeni yönetim ve denetim modellerini ele alıp değerlendirelim.

2 - KAMUNUN YENİ YÖNETİM VE DENETİM SİSTEMLERİ

2.1- Kamunun Yeni Yönetim Modeli / İç Kontrol Yönetim Sistemi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu sadece mali yönetim sistemimizi değiştirmekle kalmamış, yönetim anlayışımızı bir bütün olarak ele

¹ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 27.4.2005 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5335 sayılı Kanun ve 24.12.2005 tarihli Resmi Gazete’de Yayınlanan 5436 sayılı Kanun ile değişiklikler yapılmıştır.

almış ve önemli yenilikler getirmiştir. Kanunun beşinci kısmında iç kontrol sistemi düzenlenmiştir. İç kontrol sistemi Türk kamu yönetiminin bu Kanunla tanıştığı yeni bir kavramdır. Yönetim sorumluluğu temelinde oluşturulan yeni yönetim anlayışına iç kontrol yönetim sistemi denilmektedir.

2.1.1- İç Kontrolün Tanımı ve Amacı

5018 sayılı Kanununun 55. maddesinde iç kontrolün tanımı yapılmıştır. Burada; *“İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”* olarak tanımlanmıştır.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.” hükmü yer almaktadır.

Kanununun 56. maddesinde iç kontrolün amacı düzenlenmiştir. Buna göre;

“a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

Sağlamaktır.” İç kontrolün amacı olarak belirlenmiştir.

Kontrolün yapısı ve işleyişini düzenleyen Kanununun 57. maddesinde ise *“Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur.*

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlu-

lukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” hükümleri yer almaktadır.

Görüldüğü gibi, bir yönetim fonksiyonu olan iç kontrol sistemi sadece mali değil, mali ve mali olmayan tüm faaliyet ve işlemleriyle yeni bir yönetim modeli olarak belirlenmiştir.

İç kontrol; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve idarenin amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, idarenin varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır. İç kontrol, sadece kontrol faaliyetlerini değil, idarenin organizasyon yapısını, işleyişini, görev yetki ve sorumlulukları, karar alma süreçlerini kapsayan ve idarenin çalışanlarının tamamının rol aldığı dinamik bir süreçtir.

İç kontrol sisteminin makul bir güvence sağlamak üzere tasarım ve uygulama eksikliklerinin giderilmesi amacıyla sürekli izleme ve değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu durum iç denetim faaliyetinin gerekliliğini ve rolünü ortaya koymaktadır.

2.1.2-İç Kontrol Yönetim Sisteminin Temel İlkeleri ve Özellikleri

İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin usul ve esasları belirleyen Yönetmelik’in² 6.maddesinde iç kontrolün temel ilkeleri sayılarak sıralanmıştır.

- İç kontrol faaliyetleri, sürekli ve sistematik bir şekilde ve idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.

² İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları Belirleyen Yönetmelik, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı 3.Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

2.1.3-İç Kontrol Standartları ve Bileşenleri

5018 sayılı Kanununun 55. maddesinin ikinci fıkrasında, "*Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığı'nca, iç denetime ilişkin standart ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir*" hükmü yer almaktadır.

Kanununun 57. maddesinde ise kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluştuğu belirtilmiş, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, Malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi, kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması öngörülmüştür.

İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esasları belirleyen Yönetmeliğin "İç kontrol standartları" başlıklı 5. maddesinde, iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanacağı, kamu idarelerinin malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu belirlenebileceği belirtilmiştir.

Bu mevzuat çerçevesinde Kamu İç Kontrol Standartları COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.³

Kamu idareleri 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatı ve kamu iç kontrol standartlarının gereğini yerine getirmek zorundadır. Kamu iç kontrol standartları, idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını

³ İç Kontrol Standartları Tebliği 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

Kamu iç kontrol standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiştir. Anılan Tebliğde bu başlıklar altında 18 adet standart sayılmıştır.

Kontrol ortamı: İdarenin yönetici ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlamaları, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir. Etik değerler ve dürüstlük, misyon, organizasyon yapısı ve görevler, personelin yeterliliği ve performansı, yetki devri olmak üzere 4 standart belirlenmiştir.

Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşılmasını engelleyecek iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir. Planlama ve programlama, risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi olmak üzere 2 standart belirlenmiştir.

Kontrol faaliyetleri: Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır. Kontrol stratejileri ve yöntemleri, Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, Görevler ayrılığı, Hiyerarşik kontroller, Faaliyetlerin sürekliliği, Bilgi sistemleri kontrolleri olmak üzere 6 standart belirlenmiştir.

Bilgi ve iletişim: İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir. Bilgi ve iletişim, Raporlama, Kayıt ve dosyalama sistemi, Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi olmak üzere 4 standart belirlenmiştir.

Gözetim: İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir. İç kontrolün değerlendirilmesi, İç denetim olmak üzere 2 adet standart belirlenmiştir.

2.1.4-İç Kontrol Sistemine İlişkin Yetki ve Sorumluluklar

İç kontrole ilişkin görev yetki ve sorumluluklar 5018 sayılı Kanun ve İç Kontrol Yönetmeliği ve İç Kontrol Standartları Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre;

Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü düzenlemelerin yapılmasından sorumludur(5018 m.11).

Harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün usulüne uygun olarak işleyişinden sorumludur.

Strateji Geliştirme Birimleri, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön mali kontrol faaliyetini yürütür sorumludur. (5018 m.60).

Muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi ve eklerinin kontrolünden, muhasebe işlemlerinin belirlenmiş standartlara ve usulüne uygun olarak kaydedilmesinden, raporlanmasından, muhafazasından ve denetime hazır halde bulundurulmasından sorumludur (5018 m.61).

Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi malî yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler.

İç denetçiler, idarelerin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesinden ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunulmasından sorumludurlar(5018 m.63,64).

2.2-Kamunun Yeni Denetim Modeli/İç Denetim Sistemi

2.2.1- İç Denetimin Tanımı

5018 sayılı Kanununun 63/1.maddesinde; “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. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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.” Şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda geçen bazı kavramların açıklanmasında yarar görüyoruz.

Nesnel güvence sağlama: İdare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına; idarenin risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine; üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; varlıklarının korunup korunmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair idare içine ve dışına makul güvencenin verilmesidir.⁴

Danışmanlık faaliyeti; İdarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistematik ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

Kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek: Güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırmak ve faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltmaktır. Burada idarenin çalışmaları arasında mali olan olmayan bir ayırım yapılmamış, tüm çalışmalar kapsama alınmıştır.

Kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek: Bu üç kavramın tanımlarına bakıldığı zaman hepsinin de kamu idaresinin faaliyetlerine vurgu yapan kavramlar olduğu görülecektir. Faaliyetler incelenmeden kaynakların ekonomikliği, etkililiği ve verimliliğinin değerlendirilmesi mümkün değildir. Performans denetimlerinin esası budur. Performans denetimi, kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkililik ilkeleri açısından objektif ve sistematik olarak incelenmesidir. Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. Performans denetiminin amacı, tahsis edilen beşeri, mali ve teknolojik kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir surette parasal değerlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının objektif olarak incelenip değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, kullanılan kaynakların denetlenen birimin amaç ve hedeflerine uygunluğunun, elde edilen çıktılarla orantılı olup olmadığının denetlenmesidir.

⁴ T.C. Maliye Bakanlığı, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, s.2,3, Ankara, 2006.

Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için rehberlik yapmak: Kamu idaresinin mali olan olmayan tüm faaliyet ve işlemlerine değer katmak ve geliştirmek için denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile rehberlik yapılmasıdır.

Kanunun iç denetçinin görevlerini düzenleyen 64. maddesinde ise “ *Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.*

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

a) *Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.*

b) *Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.*

c) *Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.*

d) *İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.*

e) *Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.*

f) *Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.*

g) *Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.”* hükümleri yer almaktadır.

Bu maddenin 2. fıkrasının (a) bendi, (b) bendi ve (e) bendinde mali olmayan hususlar belirtilmiştir. Kanunun bu hükümlerinden açıkça anlaşılacağı üzere iç denetçilere verilen görevler mali konularla sınırlı olmayıp, her türlü faaliyet ve işlemlerin ötesinde kamu idarelerinin yönetim yapıları, kontrol yapıları(mali ve mali olmayan) ile kontrol süreçlerini(mali ve mali olmayan) ve kaynaklarla gerçekleştirilen faaliyetler arasındaki ilişkiyi ölçmeyi, değerlendirmeyi içine alan çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Kanunun iç kontrol ve iç denetimi düzenleyen hükümleri birlikte değerlendirildiğinde bu husus daha net anlaşılacaktır. Bu denetimlerin uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak münhasıran iç denetçiler tarafından yapılacağı da açıkça hükme bağlanmıştır.

2.2.2-İç Denetimin Özellikleri

Gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde son yıllarda yaşanan baş döndürücü gelişmeler kamu ve özel sektörün yönetim ve denetim sistemlerinin sorgu-

lanmasını gündeme getirmiştir. Bilimsel araştırmalarda, 1940'lı yıllardan itibaren, Amerika Birleşik Devletleri'nde hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olan geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyemediği, hataların yüzde sekseninin sistemden kaynaklandığı belirlenmiş, sistem denetimi, risk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi denetim tekniklerini uygulayan iç denetim kavramı önem kazanmaya başlamıştır. Ülkemiz açısından bu yeni denetim sisteminin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- İç denetim, sertifikalı iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir.
- İç denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun koordinasyon ve rehberliğinde Kurul tarafından belirlenen genel kabul görmüş standartlara göre gerçekleştirilir.
- İç denetim, iç denetim birimi (başkanlığı) tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından onaylanan risk odaklı denetim plan ve programlarına göre yapılır.
- İç denetim sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirilir.
- İç denetim faaliyeti fonksiyonel bağımsızlık ilkesine uygun olarak yürütülür.
- İç denetim, mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.⁵

2.2.3-İç Denetimin Bileşenleri

Kontrol süreçlerini değerlendirmek: İdarenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak uygun bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve sürdürülmesi için değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

Yönetim süreçlerini değerlendirmek: İdarenin hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek amacıyla, kurumsal yapının ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak.

Risk yönetim süreçlerini değerlendirmek: İdarenin, hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve alınması gereken önlemleri tespit etmek, uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve önerilerde bulunmak.

2.2.4-İç Denetim Faaliyetinin Amacı

5018 sayılı Kanununun 65. maddesinin son fıkrası gereği İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine

⁵ T.C. Maliye Bakanlığı, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, s.2,3, Ankara, 2006.

Bakanlar Kurulunun 26.6.2006 tarih ve 2006/10654 sayılı Kararı ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik⁶ yürürlüğe konulmuştur. Bu yönetmelikte iç denetime ilişkin bazı kavramlara, iç denetim faaliyetinin amacı, kapsamı, alanı, iç denetim uygulamaları hakkında hiçbir tereddüde yer vermeyecek şekilde açıklama getirilmiştir.

İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

2.2.5-İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı ve Alanı

Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur.

İç denetim;

- a) Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- b) Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metodlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,
- c) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,
- ç) İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,
- d) Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- e) Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,

⁶ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

f) Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi,

alanlarını içerir.

2.2.6-İç Denetimin Türleri/ Uygulamaları

Kamu idarelerinde yapılacak iç denetim aşağıda belirtilen denetim uygulamalarını kapsar:

a) Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.

b) Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

c) Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

ç) Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

d) Sistem denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

(2) İç denetim, birinci fıkrada belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir.

2.2.7 - İç Denetimin Risk Odaklı Yapılması

İç denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak yürütülmesi esastır. Kamu idarelerinin tüm faaliyetleri Kurulun düzenlemelerine uygun olarak iç denetim birimlerince kapsamlı bir risk analizine tabi tutulur. Bu analiz sonuçları değerlendirilerek, kamu idarelerinin hizmetlerini etkileyebilecek riskler, risklilik oranı ve önemine göre ağırlık verilerek sıralanır. Kamu idarelerinin maruz kalabileceği risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanır. İç denetim bu plan ve programa uygun olarak yapılır.

Yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda idare için yüksek risk alanları belirlenir. İç denetim birimi, üst yöneticinin önerilerini de dikkate alarak,

idarenin risklerinden kabul edilemeyecek olanları denetim programına alır ve üst yöneticiye onaylatır. Bu onay denetim programının risk odaklı hazırlanmasına, hangi risklerin yüksek, hangilerinin düşük olduğuna karar vermeye ve programa alınmasına müdahale anlamına gelmez. Program onaylandıktan sonra önemli risk alanlarının tespit edilmesi veya Kurulca önerilmesi halinde program dışı özel iç denetim yapılabilir.

Bu değerlendirme sonuçlarına göre en yüksek risk içeren alan ve konulardan başlanarak iç denetim planı ve uygulamaya ilişkin programlar hazırlanır. Denetim programlarının hazırlanmasında; üst yöneticinin riskli gördüğü ve öncelik verilmesini istediği hususlarla birlikte, iç denetçilerin sayısı, çalışma süre ve imkânları dikkate alınarak, en riskli alan ve konulara öncelik verilerek azami verim hedeflenir.

2.2.8 - İç Denetim İç Kontrol İlişkisi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 11. maddesinde iç kontrol ve iç denetim ilişkisine değinilerek "*İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlamak, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.*" hükmüne yer verilmiştir.

26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde**⁷; iç kontrole ilişkin görev, yetki ve sorumluluklara değinilerek, "*iç denetçiler ise idarelerin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesinden ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunulmasından sorumludurlar.*" ifadeleri ile iç denetçilerin sisteme ilişkin görev, yetki ve sorumluluklarına burada da kanun ve yönetmelik paralelinde açıklık getirilmiştir.

İç Denetim iç kontrolün önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olup, iç kontrolün etkinliği yönetimin sorumluluğundadır. Bu nedenle iç kontrol yapısının düzenli bir biçimde izlenmesi ve gözden geçirilmesi gerekir. Söz konusu izleme ve gözden geçirme görevi ise iç denetçilerin raporları aracılığıyla yerine getirilmektedir.⁸

Türk kamu yönetimi açısından yeni iki kavram olan iç kontrol ve iç denetim kavramlarının konuyu bilenlerin dışındakiler tarafından tam ve doğru olarak anlaşılamadığı, bazen de başka kavramlarla karıştırıldığı görülmektedir.

⁷ Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ ÇÖKER, Fikret, Sayıştay Uzman Denetçisi, Açıklamalı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat, YEKÜD Yayını, Ankara,2007 s.125.

Konu hakkındaki yasal ve idari düzenlemeler birlikte değerlendirildiği zaman bu iki kavramın daha doğru anlaşılacağı görülecektir.

2.2.9- İç Denetim Standartları

2.2.5.9.1- Uluslararası İç Denetim Standartları⁹

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditorts-IIA) tarafından 2003 yılında güncellenen iç denetim standartları, 2004 yılı başından itibaren bütün IIA üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA) içi zorunlu standartlar haline gelmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından kamu iç denetim standartlarının (Standartlar) belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Belirlenen kamu iç denetim standartlarında öngörülmemiş durumlarda ise IIA’ın belirlemiş olduğu “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nın uygulama önerilerine uyulacağı belirtilmiştir.

Nitekim çerçeve Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 6. maddesinde de bu husus “İç denetim faaliyetleri, ilgili mevzuat ve Kurul tarafından belirlenen kamu iç denetim standartları ve meslek ahlak kurallarına uygun olarak yürütülür, açıklık bulunmayan hallerde ise uluslararası denetim standartları ile etik kurallar dikkate alınır.” ifadesi ile vurgulanmıştır.

2.2.5.9.1-Kamu İç Denetim Standartları¹⁰

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63/1 ve 64/2. maddelerinde; iç denetimlerin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirileceği belirtilmiştir.

Türk Kamu Yönetiminin 5018 sayılı Kanunla tanıştığı iç denetimi doğru anlayabilmek için bu kavramın alt unsurlarını oluşturan dokümanların bir bütünlük içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu dokümanların en önemlilerinden biri de kuşkusuz kamu iç denetim standartlarıdır.

Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı Kanunun 67. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından

⁹ Uluslararası İç Denetim Standartları ve Mesleki Uygulama Çerçevesi Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından Türkçeye “Kırmızı Kitap” olarak kazandırılmıştır.

¹⁰ İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 20.11.2006 tarih ve 12 sayılı Kararı, Kamu İç Denetimi Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları belirlenerek yayımlanmıştır. Kitapçık N0:2.

belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca da, iç denetçilerin bu standartlara uymaları zorunludur.

Kamu İç Denetim Standartlarının (Standartlar) belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirler. Standartlar; iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenler. Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlar.

İç denetimin kalitesinin kamu idaresi içinde ve dışında kabul görebilmesi için Standartlar ve Meslek Ahlak Kurallarının iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve denetim faaliyetlerinin icrasında bu standart ve kurallara bağlı kalınması büyük önem taşır.

Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşur. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 9. maddesi gereği İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen “**Kamu İç Denetim Standartları**” na uyulması zorunludur.

3. DENETİM BİRİMLERİNİN ROLLERİNİN AYRIŞTIRILMASI

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kontrolün yapısı ve işleyişini düzenleyen 57. maddesinde “*Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur*” hükmü yer almaktadır.

Burada kamunun mali yönetim ve kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe, mali hizmetler, ön mali kontrol ve iç denetimden oluştuğu tek tek sayılarak belirtilmiştir. Kamunun kontrol yapısı ve işleyişini düzenleyen bu maddede denetim fonksiyonu olarak iç denetim açıkça ifade edilmiş, bir başka

denetim birimlerinin isimlerine yer verilmemiştir. O halde iç kontrol sistemi olarak tanımlanan yeni kamu yönetimin anlayışının denetimi buna uygun kendine özgü denetim metodoloji ve standartlara sahip yeni denetim modeli olan iç denetim tarafından yürütülecektir.

Öte yandan Kanunun 63/2. maddesinde: “*İç denetim iç denetçiler tarafından yapılır...*” hükmüne yer verilerek iç denetimlerin ancak iç denetçiler tarafından yapılabileceği, bu unvana sahip olmayan denetim elemanlarınca yürütülemeyeceği belirlenmiştir.

5018 sayılı Kanunun 81/f maddesinde; “*diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümlerinin yürürlükten kaldırıldığı*” hükmüne bağlanmıştır.

Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemleri üzerinde daha önce teftiş kurulları veya diğer denetim birimlerince farklı usul ve yöntemlerle yapılan genel denetim veya teftiş faaliyeti, 5018 sayılı Kanun ve Yönetmeliğin şekillendirdiği yeni dönemde iç denetim birimlerince; denetim standartlarına uygun olarak, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve farklı denetim metodolojisi takip edilerek yürütülecektir. Soruşturma ve şikâyete bağlı denetim faaliyetleri ise geleneksel denetim birimlerince yapılmaya devam edilecektir.

Kamu idarelerindeki iç denetim uygulamalarının kapsamı, daha önce teftiş kurulları veya diğer denetim birimlerince yürütülen kurum içine yönelik denetim ve teftiş faaliyetleriyle sınırlı olmayacaktır. Bahse konu hususların yanı sıra, faaliyet ve işlemlerin etkililik, ekonomiklik ve verimliliğinin değerlendirilmesi, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesi ve elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi faaliyetleri de iç denetime konu olabilecektir.

Ayrıca özellikle vurgulanması gereken bir diğer husus da, 5018 sayılı Kanun ve Yönetmelik hükümleriyle düzenlenen iç denetimin, sadece ilgili idarelerin iç denetçileri tarafından yapılacağı hususudur. Bir başka deyişle, 5018 sayılı Kanun ve Yönetmelik hükümlerince belirlenen iç denetim alanında, idarelerin iç denetim birimleri dışındaki diğer denetim birimleri tarafından genel denetim faaliyetleri yürütülmesinin bahse konu mevzuat hükümleri kapsamında uygun olmayacağı değerlendirilmektedir.

4. SONUÇ

Türkiye’de kamu yönetimi alanında önemli bir değişim sürecini yaşıyoruz. Bu alanda 5018 sayılı Kanun ile çağdaş yönetim ve kontrol uygulamaları sistemimize dahil edilmiştir. Yönetim sorumluluğu esasına dayanan bu yeni

yönetim anlayışı ile yönetimin her kademesindeki kamu görevlilerine önemli görev, yetki ve sorumluluklar verilmiştir. İç kontrol ve iç denetim ile kamuda yeni bir yönetim ve denetim anlayışı getirilmiştir. İç kontrol yönetim sistemi ve buna ilişkin iç kontrol standartları ile temel yönetim kuralları belirlenmiştir. Getirilen iç denetim sistemine de yeni kamu yönetim sistemlerinin denetlenmesi ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunması görevi verilmiştir.

KAYNAKÇA

1. T.C. Maliye Bakanlığı, **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**, Ankara, 2006
2. ÇÖKER, Fikret, **Açıklamalı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat**, YEKÜD Yayını, Ankara, 2007.
3. **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, Ankara, 2006.
4. **Kamu İç Denetimi Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları**. Kitapçık N0:2 İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara, 2006.
5. **“Kırmızı Kitap”- Uluslararası İç Denetim Standartları ve Mesleki Uygulama Çerçevesi**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü. www.tide.org.tr
6. www.idkk.gov.tr
7. www.bumko.gov.tr/kontrol
8. www.bumko.gov.tr/DENETİM
9. www.tide.org.tr
10. www.kidder.org.tr
11. <http://www.theia.org>
12. www.coso.org