

# İÇ DENETİM

H. Abdullah KAYA

Daire Başkanı

Bütçe ve Mali kontrol Genel Müdürlüğü

Maliye Bakanlığı

## Denetim, Kontrol ve Teftiş Kavramları

Kullanım dilimizde bu kavramlar birbirinin yerine kullanılmakla birlikte yapılış niteliği ve amacı olarak birbirinden farklıdır.

**Denetim:** Latince audire, İngilizce audit (işitmek, incelemek, anlamak) kelimesinin Türkçe karşılığı olup, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakebe etmek, teftişi etmek, kontrol etmek olarak tanımlanmıştır.<sup>1</sup>

**Kontrol:** Kurumsal yönetimin amaç ve hedeflerine ve mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler bütünüdür.

**Teftiş:** hizmetlerin ulusal ve yerel performans standartlarını, yasal ve meslekî gereklilikleri ve hizmetin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı hakkında bağımsız bir kontrol sağlayan ve raporlamada bulunan periyodik ve hedefli bir inceleme (scrunity) sürecidir<sup>2</sup>

Bu günkü anlamda iç denetime aşağıda belirtilen aşamalarından geçilerek ulaşıldığını görürüz.<sup>3</sup>

- 1-) Kurum içinde iç işlemlerin çek edilmesi süreci
- 2-) İşlem bazlı sürekli denetim anlayışı
- 3-) İstatistik yöntemler kullanarak denetim
- 4-) Olasılık esasına dayalı bir yaklaşımla denetim

<sup>1</sup> ÖRENAY Hami Bütçe Başkontrolörü Mart 2005 Ankara

<sup>2</sup> YÖRÜKER Sacit Sayıştay Uzman Denetçisi TESEV Denetim Çalıştayı Mayıs 2004 Ankara

<sup>3</sup> PICKETT K.H.Spencer The International Auditing Handbook Second Edition WILEY 2003

- 5-) Anlık belirli noktaların çek edilmesine yönelik denetim
- 6-) Risk analizine dayalı denetim
- 7-) Sistem tabanlı yaklaşımla denetim
- 8-) İdari işlemlerin de denetim kapsamına dahil edilmesi
- 9-) Yönetim denetimi
- 10-) Risk odaklı denetim

Görüldüğü üzere risk odaklı iç denetim günümüzde denetim anlayışının en yeni ve son şeklini teşkil etmektedir.

Modern iç denetimin oluşumu 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute of Internal Auditors) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. İç Denetimin Sorumlulukları Hakkında Tebliğ İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise aynı Enstitü tarafından 1978 yılında yayımlanmıştır.<sup>4</sup>

**İç denetimin tanımı:** İç denetim kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar.<sup>5</sup>

Ülkemizde kamuda iç denetime ilişkin kapsamlı ilk çalışmalardan biri Temmuz 2000 tarihinde Bankacılık Gözetimine İlişkin Basel Komitesi tarafından yayımlanan “Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler ile İlişkisi” adlı danışma belgesinde yer almıştır. Bu çalışmada IIA’nın 1999 yılında yapmış olduğu tanıma yer verilmiştir.

Yukarda verdiğimiz uluslararası tanımında yer alan kavramlara bakacak olursak; bağımsız ve tarafsız kelimeleri objektif olmayı ifade etmektedir. Bağımsızlık, iç denetim biriminin sahip olması gereken bir nitelik olup, iç

---

<sup>4</sup> YÖRÜKER Sacit Sayıştay Uzman Denetçisi Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hakkında Notlar Kasım 2003

<sup>5</sup> Institute of Internal Auditors, 2002

denetimin planlanması ve programlanmasında risk değerlendirmesine bağlı olarak en riskli alanlardan başlayarak denetime tabi tutulmasını ve i denetçinin denetim görevini engellenmeden yapabilmesini ifade etmektedir. İ denetçi denetim faaliyetini gerçekleştirirken meslek etik kurallarına ve belirlenen standartlara uygun olarak davranır. Böylece denetim biriminde görevli tüm i denetçilerin erişecekleri aynı mahiyette objektif denetim sonuçlarının elde edilmesine çalışılır.

İç denetim kuruma denetim sonucunda elde ettiği verilerle güvence ve danışmanlık sağlar. Denetim sonucunda kurum yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerine uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, kurum varlıklarının korunması ve kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık elde eder. Bu güvence ve danışmanlık faaliyeti aynı zamanda devlete, topluma ve kurumla ilgili kişileri ve araştırmacılara karşı da sağlanır.

İç denetim, bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına dönük olarak kuruma değer katmaya çalışır. Bu amaçla kurumun amaçlarına yönelik yeni hedefler belirlemede ve geliştirmesinde yardımcı olur. İ denetçiler yönetimin dışında ve yönetim fonksiyon ve işlem sürecinden ayrı olarak kurum st yönetimine danışmanlık yapmak amacıyla, düzenlediği raporlarda iyileştirici ve geliştirici önerilere yer verir.

İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışı benimsediğinden bir kurumda etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olur. Denetim sürecinde i denetçiye ve denetime maruz olan yönetime ve çalışanlara düşen bir çok yükümlülük bulunmaktadır. Bu hususlar iç denetimin uluslararası standartlarında detaylı olarak belirlenmiştir. Öncelikle yönetim ve kontrol süreçlerinin belirlenmesi gerekir.

Kontrol kelimesinden ayrı olarak iç kontrolün genel bir tanımını yapacak olursak, **İç kontrol**; “Kurumun amaçlarına ve belirlenmiş politikalara uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere, kurum tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile mali ve diğer kontroller bütünüdür.” Diye tanımlayabiliriz. Yöneticiler bu amaçla kurum faaliyetlerini planlamak, organize etmek ve yönetmekle sorumludur. İç kontrolün başarısı, yöneticilerin uygun planlama, organize etme, yönetme becerilerinin sonucuna bağlıdır. İç kontrolün kurulması ve geliştirilmesi sorumluluğu yöneticilere ait olup, iç kontrolün başarısından temel olarak yöneticiler sorumludur.

İç kontrolün tanımlanmasında, amaçlarının belirlenmesinde ve iç kontrol için bir çerçeve oluşturulmasında meslek komitelerin ya da kuruluşlarının (COSO “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission”, “COCO “Canadian Institute of Chartered Accountants”, Institute of Internal Auditors), Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayının (General Accounting Office) ve kısa adı INTOSAI olan Uluslararası Sayıştaylar Birliği’nin önemli ve anlamlı katkıları olmuştur.<sup>6</sup>

İç Kontrolün beş standardı şu şekilde sıralanmaktadır:

- Kontrol ortamı,
- Risk Değerlendirmesi,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi ve İletişimler,
- İzleme.

İç kontrol ve iç denetim birbirinden ayrı ama yakından ilişkili iki kavramdır. İç kontrol ve iç denetim uzun yıllardan (1940’lı yıllar) bu yana var olan ama özellikle son on yılda zenginleşen ve derinleşen konseptlerdir. Ülkemizde bu iki kavram, henüz tam anlamıyla anlaşılmalı ve birbirleriyle ilişkileri net bir şekilde kurulabilmiş değildir.

---

<sup>6</sup> YÖRÜKER Sacit AGE

İç denetçiler iç denetimin başarısından sorumludur. İç denetim faaliyeti özünde üç alanı kapsar.

Bunlar:

1-)Risk yönetim süreçlerinin denetimi

2-)İç kontrol süreçlerinin denetimi

-Kurum içinde üretilen her türlü bilgilerin tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği

-Kurum faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği

-Faaliyetlerde yasalara ve mevzuata uygunluk

-Kurum varlıklarının korunması

3-)Yönetmelik süreçlerinin denetimi

Kamu yönetiminde risk yönetimi kavramı yeni olup, bu kavramla neyi ifade etmek istediğimizin anlaşılması açısından, riskin tanımlanmasına ihtiyaç vardır.

**Risk:** Kurumun hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek her türlü olay veya durumlardır. Risk, gelecekte oluşabilecek potansiyel problemlere, tehdit ve tehlikelere işaret eder. Riskin iki temel bileşeni vardır. Belirli bir sonuca ulaşamama olasılığı ya da istenmeyen bir olayın oluşma olasılığı ve sonuca ulaşamama olasılığı ya da riskin oluşması durumunda sonuca etkisinden oluşur.<sup>7</sup>

Risk = f ( olasılık, etki)

Riski iki kategoriye ayırabiliriz.

**Doğal Risk (Inherent Risk):**İşlem süreçlerinin doğalarında var olan içsel, doğal risk seviyesidir. Her işlem sürecinin doğasında az veya çok mutlaka bir risk söz konusudur.

**Kalıntı Risk (Residual Risk):** Riskler uygun iç kontrol yöntemleriyle minimize edilirler. Her işlem sürecinde mevcut iç kontrol uygulamaları sonrası halen mevcut olan artık, kalıntı risk seviyesidir.

---

<sup>7</sup> FIKIRKOCA Meryem Bütünsel Risk Yönetimi Ankara, Mart 2003 Sayfa 25

Riskler oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre llrler ve uygun i kontrol önlemleriyle minimize edilirler.

**Risk Yönetimi;** Kurum hedeflerine ulaşılmasını olumsuz etkileyebilecek her türlü riskin tanımlanması, gerçekleşme olasılığı ve olumsuz etkilerinin llmesi ve uygun i kontrol yöntemleriyle azaltılmasını içeren sistematik bir yönetim biçimidir.

**Risk Odaklı Denetim:** Denetimin risk odaklı yapılması, denetim faaliyetinin geçmişin hatalarını arama amaçlı ve münhasır bir işlem veya şahsa odaklı yürütülmesi yerine, gelecekte kurumun daha iyi yönetilmesine çevrilmesinin en kısa ifadesidir.

Bu kavram denetimin kaynaklarının sınırsız olmadığını ve münhasıran denetimin de bir kaynak tükettiğini, denetlenmesi gereken birim ve süreçlerin her birinin ayrı ve farklı risklere maruz bulunduğunu ve denetlenecek birim ve süreçlerin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır.

Risk odaklı denetim sürecinde, yıllık denetim programının (buna yıllık denetim planı da denmektedir) risk odaklı olarak yapılması gerekir. Bunun için Kurumun denetim önceliklerinin neler olduğunun belirlenmesi. denetlenecek işlem süreçlerinin tespit edilerek kurumun tam bir risk haritasının çıkarılması ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlanılarak denetimin programlanması gerekir. Biz buna makro risk analizi veya kurumun genel risk analizi diyebiliriz.

Bu program kapsamında yer alan, münhasır bir i denetim faaliyeti ile görevlendirilen i denetçinin denetim faaliyetinin başlangıcında yapacağı bireysel denetimlerde risk analizi dediğimiz mikro risk analizi çalışması vardır. Denetim alışma planında yer verilecek bu çalışmayla denetlenen faaliyete ilişkin risklerin

tanımlanması, mevcut iç kontrollerin değerlendirmesi ve risklerin giderilmesine yönelik iç kontrol uygulamalarının geliştirilmesi hedeflenir.

İç denetçilerin, iç denetim faaliyeti dışında diğer görevleri de vardır. Bu görevleri, yönetim süreçlerinin denetlenmesi, geleceğe yönelik bilgi üretilmesi, IT bilgi teknolojileri denetimi, danışmanlık faaliyetleri, kurumun geliştirme ve yenilik projelerine katkı sağlama, performans ölçümü ve verimlilik analizi olarak sayabiliriz.

İç denetime ilişkin bu genel bilgilerden sonra, kamuda iç denetim çalışmalarına değinecek olursak:

İç denetim kavramı kamu kurumlarına 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gelmiştir. Kanunun 63,64,65,66 ve 67'inci maddelerinde iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bu kurulun görevleri düzenlenmiştir.

Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısında "denetim"e yönelik hükümler, 38, 39 ve 40 ncı maddelerde düzenlenmiştir. 38 nci maddede "denetim"in tanımı yapılmış; 39 ncu maddede denetim türlerine, 40 ncı maddede "denetim"in kamuda uygulanmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

İç denetim, 5018 sayılı Kanunda yer alan tanımı ve düzenlenişiyle uluslararası uygulamalara son derece benzeşik olarak hüküm altına alınmıştır. Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısında düzenlendiği şekli ile ikisi arasında bazı farklılıklar vardır. Ancak bu farkların bu çalışmada ele alınmamıştır.

5018 sayılı Kanunun yayımlanmasını müteakiben, Kurulun sekreteryaya görevlerini yürütmek üzere Ocak 2004 tarihinde Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bağlı olarak bir daire başkanlığı kurulmuştur. İç denetim daire başkanlığı, Kurulun çalışmalarına yardımcı olmak amacıyla çalışmalarını

başlatmış ve iç denetime ilişkin kaynakları derlemeye ve ikincil mevzuatı oluşturan yönetmeliklere yönelik hazırlıklara başlamıştır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Başkan ve Üyeleri 30.06.2004 tarih ve 25508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulunun 01.03.2004 tarih ve 2004/7449 sayılı Kararı ile atanarak göreve başlamıştır.

Kurul, Kanunen hazırlanması gerek üç adet yönetmeliklerin ilk taslağını Eylül 2004 tarihine kadar hazırlamış ve 337 kamu idaresine yazılı olarak ve kamu oyuna internet üzerinden görüşe sunmuştur. Gelen görüşler çerçevesinde hazırlanan yönetmelikler ikinci defa ele alınarak yeniden gözden geçirilmiş ve tekraren kaleme alınmıştır. Yönetmeliklerin ikinci versiyonları ve kurumlardan gelen görüşlerin yönetmelik maddeleri bazında özetleri, [bumko@maliye.gov.tr](mailto:bumko@maliye.gov.tr) adresinde kamu oyunun ve ilgili kurumların bilgisine yeniden sunulmuştur.

İç denetimle ilgili hazırlanan, İç denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Taslağı, İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği Taslağı ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları ile Diğer Hususlar Hakkında Yönetmelik Taslağı uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği Uygulamaları dikkate alınarak, ülkemiz kamu idarelerine uygun olarak hazırlanmıştır.

Yönetmelik taslaklarında yapılan düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır.

**İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Taslağı:** Bu tür merkezi Kurullar iki şekilde yapılandırılabilir. Birinci durumda, kamu idarelerinde iç denetim sisteminin oluşturulmasında ve geliştirilmesinde düzenleyici, takip edici, izleyici bir role sahiptir. İkinci durumda birinci duruma ilave olarak kurulan iç denetim sisteminin kamu idarelerinde uygulamasında aktif rolü de vardır. İkinci durumda, iç denetçilerin atanmasında, denetim görevleri sırasında üst yönetici ile çıkan görüş ayrılıklarının çözümlenmesinde, iç denetçilerin görevden alınmasında daha aktif uygulayıcı roller üstlenilmiştir. Ayrıca, iç denetim

birimlerinin kalite güvencesi programı kapsamında değerlendirmeye tabi tutulması için, doğrudan Kurul emrinde istihdam edilen denetçilerde istihdam edilir.

Kurulun hazırladığı kendi çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönetmelik taslağında, birinci duruma uygun rollere yer verilmiştir. Kurul, kamu idarelerinden bilgisayar ortamında gönderilecek iç denetim raporları ve idarenin bu raporlara ilişkin yapmış olduğu işlemlerin genel olarak bilgisayar programları aracılığı ile değerlendirilmesi ile elde edeceği bilgilerle, iç denetim sisteminin kalitesini ilk etapta takip etmeyi planlamaktadır. Bu nedenle, kamu idarelerinde iç denetimin başlangıçtan itibaren bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanacak şekilde uygun donanım ve yazılıma sahip olarak kurulması büyük önem taşımaktadır. Buna yönelik hazırlıklar da devam etmektedir. Bu yönetmelikte; Kurulun teşekkülü, görev, yetki ve sorumluluğu, toplanması ve karar alması, sekreteryasının görevleri ve diğer çalışma esas ve usullerine ilişkin hususlar düzenlenmiştir.

#### **İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği**

**Taslağı:** İç denetçi adaylarının nitelikleri, iç denetçi adaylarının belirlenmesi, eğitimi, eğitim sonrasında yapılacak işlemler ve sertifikası düzenlenmiştir. Kanuna uygun olarak hazırlanan bu yönetmelik taslağına göre, tüm kamu idarelerinin ihtiyaçlarına uygun olarak çok geniş alandan denetçi adayı seçilmesine imkan sağlanmıştır. Denetim alanında beş yıl, diğer alanlarda sekiz yıl çalışmış elemanlarından yeterli muhasebe formasyonu kazanmış kişiler, yapılacak sınavda başarılı olmaları halinde iç denetim eğitimine tabi tutularak yapılacak sınavda başarılı olanlara A dereceli iç denetçi sertifikası verilecektir.

#### **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları ile Diğer Hususlar Hakkında**

**Yönetmelik Taslağı:** İç denetim faaliyeti, iç denetim biriminin kuruluşu, görev ve sorumlulukları, iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları ile kamu idareleri itibarıyla sayıları, nitelikleri, atama, yükselme ve görevlerinin sona ermesi, bağımsızlığı, tarafsızlığı, mesleki yeterliliği ve eğitimi. sertifikası ve derecelendirilmesi, iç denetimin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesi ile iç denetçilerin diğer görev ve faaliyetleri düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeler içinde yer alıp halen mevcut denetim anlayışımızda ve uygulamamızda yer almayan hususlara değinecek olursak, bunlar; denetimin risk odaklı olarak yapılması, sadece mevzuata uygunluk ve mali denetimle yetinilmeyip, sistem denetiminin, performans denetiminin ve bilgi teknolojisi denetimlerinin de denetim uygulamalarına katılması, denetimin üç yıllık plan ve yıllık programlar dahilinde, kurumun en riskli alanlarından başlayarak uygulamaya konulması, denetime başlayan iç denetçinin her denetim faaliyeti için bir çalışma planı hazırlaması, denetimin kalite güvencesini temin ve denetçilerce farklı sonuç elde edilmemesini temin amacıyla, her denetim faaliyeti için bir denetim izleme sorumlusu görevlendirilmesi, iç denetçinin uluslararası uygulamalara paralel eğitimi sonucunda sertifikasyonu ve mesleki yeterliğini korumaya yönelik kariyeri boyunca planlanmış eğitim desteği, çalışması sonuçlarına göre sertifikasının derecelendirilmesi ve özlük haklarına ve çalışma pozisyonuna yansıtılması gibi hususları sayabiliriz.

Denetim izleme sorumlusu olarak, her iç denetim faaliyetinin denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla, kıdemli bir iç denetçi, birim başkanı tarafından görevlendirilecektir.

Denetim izleme sorumluları, izlemekle sorumlu oldukları denetim faaliyetine fiili denetim yaparak katılmaz. Denetim izleme sorumlusu olarak görevlendirilenler, başka bir iç denetim faaliyetinde doğrudan denetimle görevlendirilebilir. Denetim izleme sorumlusunun görevleri yönetmelikte belirtilmiş olup, mevcut denetim anlayışımızda yer alan refakat müfettişi veya grup başkanı veya liderinden tamamen farklıdır. Denetimin her aşamasında denetimle ve iç denetçiyle ilgilenir, ancak fiilen denetim yapılan yere giderek denetime katılmaz. Böylece iç denetim biriminin kalitesine güvence verilmesine katkı sağlanmış olur.

İç denetim sertifikası, mesleğin beşinci yılından sonra A1 düzeyinden A4 düzeyine kadar çalışmalarından ve eğitiminden elde edeceği puanlara bağlı olarak derecelendirmeye tabi tutulur. Bir iç denetçinin artan sertifikasının derecesine göre, kariyerinde yapacağı denetim uygulamaları ve çalışma

pozisyonu gelişime tabi olmaktadır. Aynı şekilde, çalışması sırasında ve emekliliğinde özlük haklarına olumlu olarak tesir etmesine yönelik hazırlıklar sürdürülmektedir.

Doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak iç denetçinin, kamu yönetimine kazandırması beklenen hususları ele alacak olursak, bunları aşağıdaki başlıklar altında toplayabiliriz.

**Üst yöneticiye sağlayacağı katkı:** Kamu idarelerinde üst yöneticiler Müsteşar, Başkan, Vali, Rektör gibi unvanlara sahip olarak çalışmakta olup, bunlara doğrudan bağlı olarak çalışan, kamu yönetimi sistemde yeni öngörülen iç denetçi kadar nitelikli ve eğitilmiş personel bulunmamaktadır. Üst yöneticiler yönetmiş oldukları idarenin genel durumuna ilişkin sistematik ve sürekli bilgiye ihtiyaç hissederler. Bu bilgi yeni mali yönetimi ve kontrol yapımızda doğrudan kendisine yönetim kademelerinden ayrı olarak bağlı olacak Mali Hizmetler Birimi ve İç Denetim Birimi tarafından sağlanacaktır.

Mali Hizmetler Birimi, kurumun bütçesi dahil mali bilgilerini üretecek veya diğer idari birimlerde üretilen bilgileri konsolide edecektir. Kurumda stratejik ve risk yönetiminin geliştirilmesine yardımcı olacaktır.

İç Denetim Birimi, kurumun yönetim birimlerinden ayrı ve fonksiyonel olarak bağımsız olarak yer alacaktır. Kamu idaresinin faaliyetlerinin oluşturacağı riskler ve bunların derecesi yönetimle birlikte her yıl belirlenecektir. Buna göre, yönetimin amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesinde risk oluşturan konular en riskli olanlarından başlanılarak sistematik ve sürekli bir yaklaşımla denetime tabi tutulacaktır.

Bu denetimlerde iç denetçiler münhasır bir olayın araştırılması veya bir çalışanın işlemleri üzerine yoğunlaşmak yerine, sistemin sağlıklı işletilmesine yönelik olarak üst yönetime, yönetiminde yardımcı olacak bilgi ve veriler üretmeye yönelik denetim gerçekleştirecektir. Örneğin bir birimde mevzuata uyum düzeyinin tespitine yönelik yapılacak bir denetimde, uyumun sağlanamadığı konuları tespit ederek bunların ortadan kaldırılması için idareye

öneriler getirecektir. Eğer uyum çalışanların eğitim eksikliğinden gerçekleşiyorsa buna yönelik uygulanacak eğitim programının hangi hususları içereceğine, kimlere yönelik ve ne kadar süreyle verilmesi gerektiğine ilişkin öneride bulunacaktır.

Kurum varlıklarının korunmasına yönelik olarak yapılacak bir denetime örnek olarak münhasıran bilgisayarlar yönünden yapılacak denetimi ele alırsak, kayıtlarda mevcut olan bilgisayarların ve ekipmanlarının fiilen var olup olmadığı tespit edilecek, bilgisayarlarda kullanılması gereken programların haricinde Kurum açısından sakıncalı olabilecek program ve uygulamalara yer verilip verilmediği belirlenecek, bilgisayarların kullanıldığı fiziki mekanlardan ve kullanılma şekillerinden kaynaklanabilecek sıkıntılar tespit edilecek ve bu konulara ilişkin yönetime öneriler içeren bir rapor hazırlanacaktır.

Üst yöneticiler iç denetçilerin raporlarından, idarenin belirli zaman kesitlerinde çekilmiş sistem fotoğraflarını alarak, buna göre yönetim talimatlarını oluşturacaktır. İdarenin birimlerinde hazırlanan mali ve idari tablolarda, raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda üst yönetime sürekli bir güvence sağlanacaktır. Üst yönetici, yönetim kademelerinden aldığı bilgiler ile iç denetimden aldığı bilgileri karşılaştırarak yöneticiler ve yönetim hakkında kanaat oluşturacaktır.

**Kurum çalışanları yönünden:** İç denetim, kurum çalışanlarına denetim sonucunda değer katmayı hedefler. İç denetçi, denetim faaliyetini çalışma planına bağlarken tüm birim çalışanlarıyla gerekirse toplantılar yaparak denetimin zamanını ve yapılış şeklini belirler. Böylece denetimin çalışanların işlerini aksatmasına izin vermez. Çalışanları işten el çektirme veya açığa alma gibi iç denetçinin yetkileri olmadığından çalışanları tedirgin etmez. Denetim, çalışanların münhasıran eksikliklerinin ve yanlışlarının tespiti yerine, denetlenen birimde veya belirli faaliyetlerde, işlem süreçlerinde yer aldığı belirlenen risklerin azaltılması, mümkünse kaldırılması veya kalan risklerin yönetilmesi için öneriler geliştirmesine odaklanır. Böylece çalışanlara işlerinde yardımcı olacak öneriler getirilir.

Yeni projeler veya yeni uygulamalar, ya da yeni personelin işlemleri daha fazla risk içerdiğinden öncelikle denetlenmesi gerekir. Bunlara yönelik bir denetim yapıldığında, çalışanların yeni projelerdeki sıkıntıları tespit edilerek gerekli tedbirler, çalışanlarla birlikte tespit edilmeye çalışılır. Çalışanların mutabık kaldığı hususlar onlara düzeltilir veya düzeltilmesi için zaman tanınır. Bu riskler hakkında üst yönetim zamanında bilgi sahibi kılınarak gerekli iç kontrol tedbirlerini belirleyerek uygulamaya koymasına imkan sağlanır.

Yeni personelin işlemleri denetim kapsamına alındığında, onların işlerine uyum durumları, eğitim ihtiyaçları ve olası sıkıntılar, işle çalışanın uyumu gibi birçok husus zamanında tespit edilerek alınacak tedbirler konusunda yönetime öneriler geliştirilir. Bu öneriler konusunda yönetimde mutabık kalırsa gerekli tedbirleri alarak bu çalışanın işini daha çok benimsemesi ve daha hatasız ve kusursuz olarak yapmasına yönelik tedbirler gecikilmeden alınmış olur. İç denetçi denetimleri sırasında, çalışanların eksikliklerini şahısları cezalandırmaya yönelik olarak raporlamaya çalışmaz. Belirtilen türde eksiklerin sistemde tüm çalışanlarca yapılmamasına ilişkin öneriler üzerinde durur. Konusu açıkça suç teşkil eden tespitlerini kısa ayrı bir raporla üst yöneticinin bilgisine intikal ettirir. Ancak hiçbir şekilde iç denetim faaliyetini terk ederek, bu konuları derinlemesine araştırıp incelemeye koyulmaz. Bu hususta ne yapılması gerektiğine üst yönetici karar verir.

**Kamuoyu ve kurumla ilgili taraflar yönünden:** Kamu idareleri kanunlarla verilen görevleri gereği, vatandaşlara ve ilgili tüm taraflara yönelik kamu hizmeti üretirler. Kamuoyu kamu kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli bir şekilde ve kendisinin arzu ettiği önceliklere göre kullanılmasını ister. Kamu idaresi stratejik amaç ve hedeflerini belirleyerek, bunları gerçekleştirmek için o yıl uygulayacağı faaliyet ve projelere karar verir. Bunların gerektirdiği kaynak ihtiyaçları ve performans göstergeleri yıllık performans programlarında belirlenir. Bunlardan yılı bütçesi ile ödenek ayrılan ve gerçekleştirilmesine izin verilen hususlar yıl içerisinde gerçekleştirilmeye çalışılır. Aylık veya daha uzun periyotlarda faaliyet sonuçlarına ilişkin tablo ve raporlar üretilerek kamuoyunun bilgisine sunulur. Yıl sonunda hazırlanan idare birim faaliyet raporlarında bunlara

ilişkin gerçekleşme bilgileri ve değerlendirmeler yer alır. Tüm bu hususlara ne derece itibar edilebileceğine ilişkin olarak kamuoyuna makul bir güvencenin verilmesi gerekecektir.

Bu aşamada iç denetim önemli bir rol oynar. Çalışmaları kişisel ve kurumsal bazda belirli kalite güvencesine bağlanmış olan iç denetçilerin hazırlayacakları değerlendirme raporları veya idarenin hazırladığı rapor ve tablolarda yer alan iç denetime tabi tutulduğuna ve uygun bulunduğuna ilişkin bilgiler bu rapor ve tablolara olan kamuoyu güvenini artıracaktır.

Modern iç denetim günümüz kamu idarelerinin ihtiyaçları dikkate alındığında geriye dönük klasik denetimi kapsamakla birlikte, mutlaka ileriye dönük olmalı, daha iyiye ve yeniliğe dayalı değişimi hedeflemelidir. Maliyet düşürücü, yenilik getirici, sistemleri sorgulayıcı, iş ve hizmetlerin kalitesini yükseltici, eğitici, etkin, ekonomik ve verimliliği artırıcı olmalıdır. Değişime ve yeniliklere açık ve dinamik, idarenin iş ve işlem akışlarına, iç kontrol mekanizmalarının ve idari sistemlerin çalışmalarına bağlı olarak doğabilecek riskleri proaktif biçimde önceden öngörebilecek yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin proaktif tedbirler almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası standartlara uygun, uygulayıcı gözü dahil makro, mikro çok çeşitli açılardan bakabilen kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşınmalıdır.<sup>8</sup>

Kurulun düzenlemelerinde iç denetim yukarıda ki paragrafta arzu edildiği şekliyle yerini bulmuştur.

**Sonuç:** İç denetim ülkemiz dışında tüm dünyada gerek Kıta Avrupası ve gerekse Anglo Saxon kültürlerden gelen farklı ülkelerde aynı şekillerde uygulanmaktadır. Detaylı ve genel kabul görmüş mesleki standartları etik kuralları, uygulama rehberleri ile kamu yönetimimizde kısa zamanda büyük önem kazanacaktır. Ülkemiz uygulamasında kamu kesimine 5018 sayılı Kanunla gelmiştir. Kamu kesiminde başarılı ve uluslararası standartlara uygun bir iç

---

<sup>8</sup> AKSOY Dr. Tamer Tüm Yönleriyle DENETİM Yetkin Hukuk Yayınları Ankara 2002 Sayfa 62

denetim sistemi kurulması çalışmaları hızla devam etmekte olup, bu süreçte yaşanacak uyum sorununun birlikte çözümlenmesi gerekmektedir.

İç denetim sisteminin kamu kesiminde başarıyla uygulanması halinde;

5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetimimize getirilen yönetim sorumluluğu ilkesi başarıyla uygulanabilecektir.

Kamu kaynakları etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde mali saydamlık ve hesap verebilir bir anlayışla yönetilebilecektir.

Geçmiş ve mevzuata uygunluk odaklı denetim sistemimizin uluslararası uygulamalar paralelinde geliştirilmesi sağlanacaktır.

Denetim alanında Avrupa Birliği mevzuatı ve uygulamaları ile uluslararası standart ve uygulamalar yakalanmış olacaktır.

Kariyerleri ve gelecekleri daha iyi düzenlenmiş ve planlanmış olan iç denetçiler mesleklerinin her yılında şevkle yönetime katkı sağlayabileceklerdir.