

**Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar:
Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma**

*Yrd. Doç. Dr. M. Fatih GÜNER
Beykent Üniversitesi Öğretim Üyesi,
fatihguner01@hotmail.com

Özet

Kamu yönetimindeki reform çalışmaları kamu idarelerinin iç denetim uygulamalarını doğrudan etkilemektedir. Klasik anlamda güçlü bir teftiş deneyimi ve birikimi bulunan kamu idareleri çağdaş iç denetim uygulamalarına geçiş süreci içinde bulunmaktadır. Klasik teftiş anlayışı uzunca bir süreden beri soruşturmaya dayalı olması, geçmişe yönelik incelemeler yapması ve yapıcı öneriler üretmemesi nedeniyle eleştirilmektedir. İç denetim ise bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Kamu iç denetçilerinin katılımı ile yürütülen araştırma sonuçları iç denetim farkındalık düzeyinin oldukça düşük olduğunu ve iç denetim paydaşlarının iç denetim konusunda yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadıklarını ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, kamu yönetimi, teftiş

JEL Sınıflaması: M41, M42, H00

***The Development Process of Internal Auditing from Inspection to
Consultancy: a research on the Change of Public Internal Audit***

Abstract

Reform studies on public administration affect directly internal auditing practices in public organizations. Public organizations which have a strong inspection experience and background are in the process of transition to modern internal audit practices. Traditional inspection has been criticized for a long time to be based on investigation, to analyze historical events and not to produce constructive suggestions. However internal audit is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve organization's operations. The research which performed with participation of public internal auditors indicates that internal auditing consciousness level is too low and internal audit stakeholders do not have adequate information about internal auditing practices.

Key words: Internal auditing, public management, inspection

JEL Classification: M41, M42, H00

GİRİŞ

Kamu idaresinde yönetici sorumluluğuna dayalı, şeffaf ve hesap verebilir yönetim anlayışı post modern bir model olmanın yanı sıra toplumsal bir talep olarak da genel kabul görmektedir. Kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları çerçevesinde yönetenin de denetlendiği bu sistem, kurumların hedeflenen amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli yönetimini amaçlamaktadır. Baş (2005:400) yeni yönetim felsefesinin, merkezi hiyerarşik yapıların yaygınlaştırılmasını, verimlilik, etkinlik ve hizmet kalitesi temelinde sonuçlara odaklanılmasını; kamu yönetiminde sağduyulu bir yaklaşım benimsenmesini ve esnek davranılmasını; risk almaktan kaçınmak yerine riskleri yönetmeyi ve kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesini esas aldığını ifade etmektedir.

Ülkemizde bu bağlamda değerlendirilebilecek bir düzenleme olan Kamu Mali Kontrol ve Yönetimi yasası ile kamu yönetiminde devrim niteliğinde bir değişim yaşanmıştır. Yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizde orta vadeli harcama sistemi, çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol, iç denetim, kaynakların kullanımında iyi mali yönetim, saydamlık ve hesap verebilirlik, tahakkuk esaslı muhasebe, muhasebe birliğinin sağlanması gibi çağdaş mali yönetim anlayışının temel unsurlarına yer verilmektedir (Başpınar, 2006:28). Kamu yönetiminde ortaya çıkan bu yenilikler beraberinde birtakım sorunlar da getirmektedir. Özellikle uygulama aşamasında ortaya çıkan bu sorunlar değişim yönetimi açısından sistem tasarımının ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu çalışma kamu iç denetiminin soruşturma odaklı klasik teftişten çağdaş iç denetim işlevlerine doğru gelişim sürecini açıklamayı, kamu mali yönetiminde bir yenilik olarak yer alan iç denetim uygulamalarına ilişkin sorunları belirlemeyi, bu sorunların çözümünde kullanılacak bilimsel ve sistemli yaklaşımlar geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kaya'nın da (2005:106) ifade ettiği gibi iç denetim sistemi ve uygulamaları yönetici sorumluluğuna dayalı yeni kamu mali yönetim anlayışının başarısını etkilemektedir. Bu çerçevede ilk olarak araştırma sorularına ve amaçlarına yer verilmektedir. Sonra teftişten danışmanlığa iç denetimin Türkiye'de kamu idarelerindeki yolculuğu kısaca açıklanmakta ve araştırma yöntemi hakkında bilgi

verilmektedir. Bu bölümü araştırma sonucunda elde edilen bulguların açıklanması, tartışılması ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi izlemektedir. Son bölümde araştırma sonuçları özet olarak sunulmaktadır.

1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları

Muhasebe, finans ve denetim gibi yerleşik disiplinlere kıyasla iç denetim oldukça yeni bir çalışma alanı/denetim türü olarak tanımlanabilir. İç denetimin çağdaş rolleri, iç denetim yöntemleri, iyi uygulama örnekleri, mevzuatın oluşturulması gibi konularda bir karışıklık/belirsizlik yaşanmaktadır. Örneğin Başpınar (2006:30) Avrupa Birliği (AB) mali çıkarların korunması ve yolsuzlukla mücadele konusunda bir AB Mevzuatı (Acquis Communautaire) mevcutken, kamu iç mali kontrolü ve denetimi alanında böyle bir mevzuatın bulunmadığını, aday ülkelerin uluslararası standartlar ve iyi uygulamalar çerçevesinde kendilerine en uygun yöntemleri belirlediklerini ve bunu AB yetkilileri ile müzakere ettiklerini ifade etmektedir. Diğer taraftan iç denetimin çağdaş rollerinin doğru anlaşılmadığını vurgulayan Moeller (2005:5) bu duruma örnek olarak da iç denetimin finansal denetim odaklı yürütülmesi gerektiğini düşünen iç denetçilerin varlığını göstermektedir. Çözüm olarak ise iç denetçilerin, iç denetimin geçmişini öğrenmek zorunda olduklarını ileri sürmektedir. Flesher ve Zanzig (2000:332) yapmış oldukları çalışmada iç denetim ile iç denetim paydaşlarının (üst yöneticiler dahil) iç denetimden beklentileri arasında önemli farklılığa vurgu yaparak iç denetim işlevlerinin öneminin yeterince anlaşılmadığını vurgulamaktadırlar.

İç denetimin yeni bir alan olmasından ötürü bu alanda kavram ve uygulama birliği bulunmamakta; iç denetim paydaşlarının iç denetim algılamaları ve uygulamaları arasında önemli farklılıklara rastlanılmaktadır. İç denetim kamu mali kontrol sisteminde yapılan reformun önemli unsurlarından biri olup; reform çalışmalarının başarılı olmasına, yeni sistemin etkin bir şekilde çalışmasına önemli katkı sağlayacaktır. Bu bağlamda iç denetim uygulamalarında yaşanan sorunların belirlenmesi ve bu sorunları çözecek yaklaşımların geliştirilmesi önem kazanmaktadır. Araştırmanın temel amacı iç denetime geçiş sürecinde iç denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunları belirlemek ve çözüm önerileri geliştirmektir. Bu çerçevede aşağıdaki araştırma sorularına cevap aranmaktadır.

1. Kamu sektörü iç denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunlar nelerdir?
2. Bu sorunları çözmek için geliştirilebilecek yaklaşımlar ve uygulama önerileri nelerdir?

Araştırma sonucunda görece yeni olarak tanımlanan iç denetim uygulamalarında yöneticilerin ve denetçilerin karşı karşıya kaldığı temel sorunların ana başlıklar altında, sınıflandırılmış bir şekilde belirlenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmanın diğer bir amacı ise belirlenmiş olan sorunlara uluslararası düzenleyici kurumlar (İç Denetçiler Enstitüsü, INTOSAI gibi), ulusal düzenleyici kurumlar (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Maliye Bakanlığının ilgili birimleri vb.) tarafından yayınlanan rehber ve dokümanlar (Mesleki Uygulama Çerçevesi, Kamu İç Denetim Rehberi gibi) ile Uluslararası İç Denetim Standartları ışığında çözüm önerileri geliştirmektir. Böylelikle kurumsallaşmaya çalışan iç denetim birimleri sistemli ve bilimsel bir yaklaşımla hareket edebilecekleri gibi iç denetçiler de bireysel yetkinliklerini arttırabileceklerdir.

Araştırmanın temel kısıtları örneklem seçimi ve araştırmanın kapsamı ile ilgilidir. Araştırma yalnızca iç denetim birim yöneticileri ile iç denetçiler arasında gerçekleştirilmiştir. Örneklem grubundan iç denetim uygulamalarında karşılaştıkları sorunları ifade etmeleri istenmiştir. Bu bağlamda araştırma sadece iç denetim birim yöneticileri ve iç denetçilerin iç denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunları ile sınırlıdır.

2. Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci

Sosyal, kültürel, ekonomik ve teknolojik ilerlemeler, yönetim bilimlerini doğrudan etkilemekte, yeni yönetim felsefelerinin ve yaklaşımlarının geliştirilmesine öncülük etmektedir. Günümüzün çağdaş yönetim anlayışı, katılımcılığı ön plana çıkararak paydaş beklentilerinin karşılanmasını kapsayan, yöneticilerin sorumluluğuna dayalı şeffaf ve hesap verebilir bir yaklaşım gerektirmektedir. Bu yeni yaklaşım yönetişim olarak da isimlendirilmektedir. Kamu yönetiminde bu değişimin izlerini görmek mümkündür. Türkiye’de kabul edilen 5018 sayılı yasa da bu çerçevede yapılan önemli bir çalışma olarak değerlendirilmektedir.

Denetim faaliyetleri, yönetim bilimleri yazınında yönetimin beş işlevinden biri olarak kabul edilen kontrol işlevinin önemli bir aracı olup (Kaya, 2009:35), bu işlevin başarı ile yerine getirilmesinde yöneticilere yardımcı olmaktadır. Güredin (2000:5) denetimi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreç olarak tanımlamaktadır. Kamu yönetiminde teftiş esasına dayalı, kurumsallaşmış, güçlü bir denetim geleneği bulunmaktadır. Kaya (2009:1) aslında iç denetim kavramının ülkemiz için yeni bir kavram olmadığını, bankacılık sektörü ile kamudaki teftiş kurullarının neredeyse yarım asırlık bir geçmişinin olduğunu ancak bu oluşumların iç denetimin dünya genelinde ilerlediği çizgiden farklı olduklarını ve çoğunlukla güncel yöntem ve teknikleri yakalayamadıklarını ileri sürmektedir.

Geleneksel teftiş sisteminin gelişmeye açık yönlerine kamu yönetimi alanında yapılan geniş bilimsel çalışmalarda da yer verilmiştir. 1963 yılında yayınlanan MEHTAP raporunda (TODAİE, 1966:98) teftiş sisteminin yapıcı yönünün eksikliği vurgulanmakta, teftiş kurullarının tüzük, yönetmelik ve talimatlarında gerekli düzeltmeleri yapmak, müfettişlerin yetiştirilmelerinde buna paralel tedbirler almak suretiyle teftişin soruşturma ve ceza yönünün ikinci plana bırakılması, teftişin yapıcı yönlerinin geliştirilmesi üzerinde durulması önerilmektedir. KAYA raporunda (TODAİE, 1991:22) ise mevcut denetim sisteminin yönetimi geliştirmedeki etkililiğinin son derece sınırlı olduğu, denetimin personele rehberlik etme işlevinin gerçekleştirilebildiğini söylemenin güç olduğu ifade edilmektedir.

Geleneksel teftiş anlayışına yönelik diğer eleştiriler şöyle sıralanabilir (Gönülaçar, 2007:3):

- Sistemin, fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak mesleki güvencelere sahip olmaması,
- Kimi zaman kanaat zırhı altında subjektif ve cezalandırıcı yaklaşımların benimsenmesi,

- Daha çok uygunluk denetimine odaklanıldığından faaliyet denetiminin ihmal edilmesi, bunun neticesinde yolsuzluk üreten sistemin tasfiyesi konusunda yeterli katkının sağlanamaması,
- Uluslararası standartlara uygun, çağdaş denetim yaklaşım ve tekniklerinden yararlanılmaması,
- Denetim raporlarının kamuoyuna açıklanmaması,
- Birkaç teftiş kurulu dışında, müfettişlerin hizmet içinde yetişmeleri için gerekli eğitimin verilmemesi,
- Teftiş ceza odaklı yürütüldüğünden, denetimin yöneticilerce talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanması,
- Denetlenen ile denetleyen arasında karşılıklı güvensizliğin var olması.

Çağdaş yönetim anlayışında ortaya çıkan değişim, denetim alanında da yeni yaklaşımlara duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Çağdaş yönetim modeli teftiş esaslı denetimden ziyade risk esaslı, kuruma katkı sağlayan, rehberlik ve danışmanlık rolleri ile kurumun etkin yönetilmesine yardımcı olan iç denetim uygulamalarını gerektirmektedir. Kaya'ya göre (2009:4) iç denetim ile iş ve işlemlerin geçmişe dönük olarak mevzuata uygunluğunu denetleyen teftiş arasındaki fark, iç denetimin odak noktasının mevzuat değil risk olmasıdır. Risk yönetimi ve iç kontrol bakış açısı ile şekillenen bu yeni denetim anlayışı geçmişe değil geleceğe yönelmekte; insanların hataları yerine sistemlerin ve süreçlerin hataları ile ilgilenmektedir. Diamond'a göre (2002:1) çağdaş iç denetim işlevi kamu mali yönetiminin önemli bir unsuru ve kamu idarelerinin performans düzeylerini artırma aracı olarak gittikçe artan oranda dikkat çekmektedir. Kurumsal yönetişimin önemli bir unsuru olan iç denetim bazı uzmanların denetimin finansal odaklı yürütülmesi şeklindeki görüşünün tersine, operasyonel denetim, uygunluk denetimi, süreç denetimi, bilgi teknolojileri denetimi, sistem denetimi gibi çok işlevli bir hizmet sağlayıcı birime doğru dönüşmektedir (Paape vd., 2003; Brody ve Lowe, 2000; Spekle vd., 2007; Edwards vd., 2003). İç denetimin değişen rolü, iç denetim işlevlerinin kurumun risk yönetimi ve kontrol yapısının bir parçası olarak önemini arttırmaktadır (Spekle vd., 2007:102).

Kamu mali yönetim ve kontrolündeki reform çalışmaları denetim alanındaki değişimi de tetiklemiş ve iç denetim kavramı 5018 sayılı yasa ile kamu yönetimi yazınına girmiştir. Ciğerci (2007:58) 5018 sayılı yasanın temelini, Türkiye'de kamu mali yönetiminin, modern uygulamalara uyum sağlayabilmesi amacıyla 11.10.1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında imzalanan Kamu Mali Yönetimi Anlaşmasına dayandığını ifade etmektedir. Projenin kapsamı, bütçenin hazırlanması ve revizyonu, bütçenin uygulanması ve muhasebesi ile personel yönetimi konularından oluşmakta ve harcama ve personel yönetimi bölümü esas olarak kamu mali yönetimindeki tüm birimleri kapsayacak bir enformasyon sisteminin kurulmasını öngörmektedir. Dünya Bankası ile birlikte yürütülen bu proje, daha sonra gerçekleştirilecek olan kamu yönetimi reform çalışmaları için temel oluşturmuştur.

Bu yasa ile ilgili çalışmalar çerçevesinde denetim alanında bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Gönülaçar (2008:1) devlet yönetiminde; hataları önlemek, risk ve zayıflıkları belirlemek, iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırmak, yönetim sistemlerini geliştirmek, yönetime yardımcı olmak ve değer katmak; kişiler, birimler ve spesifik denetimler yerine sistem ve süreç odaklı ve de geleneksel teftiş yapılarının bıraktığı olumsuz denetim imajını silmek üzere, iç denetim Türk bürokrasisinde yerini almaya başladığını ifade etmektedir. Kaya (2005:106) iç denetimden beklenen olası faydaları şöyle sıralamaktadır:

- 5018 sayılı Kanunla kamu mali yönetimine getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin başarıyla uygulanabilmesi,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde mali saydamlık ve hesap verebilir bir anlayışla yönetilebilmesi,
- Geçmiş ve mevzuata uygunluk odaklı denetim sistemimizin uluslararası uygulamalar paralelinde geliştirilmesinin sağlanması,
- Denetim alanında Avrupa Birliği mevzuatı ve uygulamaları ile uluslararası standart ve uygulamaların yakalanması,
- Kariyerleri ve gelecekleri daha iyi düzenlenmiş ve planlanmış olan iç denetçilerin yönetime katkı sağlamaları.

5018 sayılı yasa kamu yönetiminde iç denetim uygulamaları için milat olarak kabul edilmektedir. 5436 sayılı yasa ile genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri için 1200 iç denetçi kadrosu ihdas edilmiştir. Kadroların ilgili dairelere tahsisi, iç denetçi özlük haklarına ilişkin Bakanlar Kurulu kararının ve iç denetim yönetmeliklerinin yayınlanması ile iç denetimin hukuki altyapısı tamamlanmıştır (Başpınar, 2006:23). Daha sonra kamu idarelerine iç denetçi atamaları yapılmış ve atanmış iç denetçiler görevlerine başlamışlardır.

İç denetimde standartların ve politikaların belirlenmesi, iç denetim mevzuatının oluşturulması gibi çalışmalar Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yürütülmektedir. 2003 yılı Ulusal Program takvimindeki planlamaya uygun bir şekilde 2004 yılında kurulan İDKK tarafından iç denetim alanında önemli çalışmalar yapılmış, birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat hazırlıklarında ve Avrupa Birliği uyum çalışmalarında önemli ilerlemeler kaydedilmiştir (idkk.gov.tr, 2009).

Uygulama birliğini sağlamak için yine Maliye Bakanlığı bünyesinde İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi ihdas edilmiştir. Coşkun'un (2006:51) ifade ettiği gibi, merkezi uyumlaştırma birimi uluslararası kabul görmüş standartlar ve iyi uygulamalar temelinde iç denetim ve iç kontrol yöntemlerinin geliştirilmesinden ve teşvik edilmesinden, bu alanlardaki mevzuatın ve uygulama örneklerinin tüm kamuda uygulanmasından ve koordinasyonundan sorumludurlar. Bu görevlere ek olarak merkezi uyumlaştırma dairesi İDKK'nın çalışmalarında sekretarya görevini de yürütmektedir (idkk.gov.tr, 2009).

Çağdaş iç denetim işlevlerinin kamu idarelerinde sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için önemli yapısal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden beklenen faydanın sağlanamadığı, kamu yönetiminde uluslararası standartlara uygun iç denetim faaliyetlerinin yürütülemediği gözlemlenmektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde iç denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunların belirlendiği araştırmaya yer verilmektedir.

3. Yöntem

Kamuda gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarında yaşanan sorunları belirlemek ve çözüm önerileri geliştirmek amacıyla bir form hazırlanmış ve bu form 3 ay (Ekim-Aralık 2008) süre ile internette duyurulmuştur. Formda katılımcılara Türkiye’de kamu idarelerinde iç denetim uygulamalarının önündeki engellerin ve problemlerin neler olduğu sorusu açık uçlu olarak yöneltilmiş ve konu hakkındaki düşüncelerini açıklamaları istenmiştir. Hedef kitle olan kamu iç denetim birimi yöneticileri ile kamu iç denetçilerine erişimde Kamu İç Denetçileri Derneğinden (KİDDER) istifade edilmiştir. Dernek üyeleri kamuda çalışan iç denetim birim yöneticileri, kamu iç denetçileri ile iç denetimin gelişmesine katkı sağlayan diğer uzman kişilerden oluşmaktadır. Yapılan görüşmeler neticesinde araştırmacı tarafından hazırlanan formun yer aldığı internet adresi dernek üyelerine gönderilmiş ve derneğin internet sitesinde duyurular kısmında belirli bir süre ilan edilmiştir. Kamu sektöründen 174 katılımcı forma düşüncelerini yazmak suretiyle araştırmaya katkıda bulunmuştur. Katılımcılardan gelen cevaplar kapsamlı bir şekilde değerlendirilmiş, sorunlar araştırmacı tarafından katılımcıların verdiği cevaplar çerçevesinde belirlenen altı ana başlık altında sınıflandırılmıştır. Her katılımcının sorun olarak gördüğü ifadeye 1 puan vermek suretiyle her sorunun “sorun olarak değerlendirilme sayısı” belirlenmiş, bir anlamda frekans dağılımı çıkarılmıştır.

4. Bulgular

Katılımcılardan gelen cevaplar kapsamlı bir değerlendirmeden sonra araştırmacı tarafından ana başlıklar altında sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Tablo 1 kamu sektörü iç denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunları altı ana başlık altında sınıflandırılmış bir şekilde göstermektedir. Tablodaki frekans sütunu ilgili sorunu puanlayan katılımcı sayısını; yüzde değer sütunu ise frekans sayısının toplam katılımcı sayısına yüzdesel oranını ifade etmektedir.

4.1. İç Denetçinin Yetkinliği İle İlgili Sorunlar:

İç denetçiler yaptıkları işlerin doğası gereği, çeşitli disiplinleri kapsayan bir mesleki bilgi, birikim ve deneyime sahip, iç denetim uygulamalarını kavramış yetkinlikte olmalıdır. Tabloda ifade edilen iç denetçinin uygunluğu ile iç denetimin

çağdaş rolünü ve işlevlerini bilme, kavrama, hayata geçirebilme yeteneği ve isteği kastedilmektedir. Katılımcılardan gelen cevaplara göre iç denetçilerin atanmalarında mesleki yetkinliğin temel ölçüt olarak yeterli derecede kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Bu bağlamda iç denetçilerin iç denetimi gerek teorik gerekse uygulama olarak bilmedikleri, iç denetim metodolojisine hakim olmadıkları ifade edilmiştir. Diğer taraftan emekli olmaya yakın denetçilerin iç denetim kadrolarına başvurmaları, iç denetçiliğe geçen kamu personelinin müfettiş/kontrolör kökenli olmaları da sorun olarak gösterilmiştir. İç denetçinin yaşı ve önceki profesyonel teftiş deneyiminin iç denetim gibi yeni bir alanda değişime karşı direnç ve/veya iç denetim faaliyetini daha ziyade soruşturma odaklı bir yaklaşım olarak görme gibi geriye ket vurma şeklinde ortaya çıktığı belirtilmiştir. Bu sorunlara ek olarak tamamen iç denetçinin kendisinden kaynaklanmamakla birlikte, iç denetçinin mesleki standartlara uygun denetim faaliyetleri gerçekleştirmemeleri de bir sorun olarak ifade edilmiştir.

Tablo 1. İç Denetim Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar

SORUNLAR		Yüzde Değer %	Frekans
İç Denetçinin Yetkinliği İle İlgili Sorunlar	İç denetçiliğe atananların uygun kişiler olmaması (bilgi ve deneyim)	30	52
	İç denetçiliğe atananların uygun kişiler olmaması (profil, istek)	13	22
	İç denetçilerin standartlara uygun bir şekilde denetim yapamaması	7	12
Üst Yönetim İle İlgili Sorunlar	Üst yönetimin destek vermemesi	38	66
	Üst yönetimin iç denetimi bilmemesi	48	84
	İç denetimin üst yönetimce olumsuz bir durum olarak algılanması	10	18
Sistem İle İlgili Sorunlar	İDKK'nın bağımsız olmaması	31	54
	İDKK'nın iç denetim ile ilgili yaptığı çalışmaların yetersiz olması	15	26
	İç denetim ile ilgili mevzuatın zamanlı ve yeterli bir şekilde oluşturulamaması	13	22
	Kamu reformu çalışmalarında yeni sistemin doğru bir şekilde tasarlanmamış olması	14	24
	Değişime direnç, yeni sisteme uyum ve değişim yönetimi sorunu	13	22
Kurum İçi Sorunlar	İç denetçinin bağımsızlığını ve objektifliğini etkileyen koşullar	18	32
	Diğer denetim birimlerinin varlığından kaynaklanan sorunlar	16	28
	İç denetim birimlerinin kurumsallaşamaması (organizasyon)	22	38
	İç denetim birimlerinin kurumsallaşamaması (fiziki, idari personel vb)	9	16
	İç denetim kadrolarındaki boşluklar, denetçi sayısındaki eksiklik	5	8
	İç denetçilerin kendi aralarında sorun yaşamaları	3	6
İç Denetim İle İlgili Sorunlar	İç denetimin yaptırımının olmaması	7	12
	Yeni bir alan olduğundan farkındalık düzeyinin düşük olması	38	66
	Yasal düzenlemelerdeki eksiklikler	7	12
Diğer Sorunlar	Meslek örgütlerinin koordinasyon eksikliği	1	2
	Uygulamada ortaya çıkan farklılıklar	1	2
	İç denetime ihtiyaç duyulamaması, kamuda iç denetimin yerinin olmaması	3	6
	Kamu yönetiminde yönetim sorumluluğunun tanımlanmamış olması	1	2

4.2. Üst Yönetim İle İlgili Sorunlar:

Üst yönetim ile ilgili sorunlar iç denetçiler arasında en sorunlu alanlar olarak ortaya çıkmıştır. Kurumsal projelerin başarıya ulaşmasında üst yönetimin desteği önemli rol oynamaktadır. Üst yönetimin desteklemediği uygulamaların hayata geçirilmesi oldukça zordur. Bu çerçevede üst yönetim ile ilgili sorunlarda ilk sırayı üst yönetimin iç denetimi bilmemesi almaktadır. Katılımcılar üst yöneticilerin iç denetimi yasal bir zorunluluk olarak değerlendirdiklerini, iç denetimin danışmanlık yönünden haberdar olmadıklarını, özellikle sadece mevzuata uygunluk çalışması yapan bir faaliyet olarak gördüklerini, iç denetimi teftişten ibaret saydıklarını ifade etmişlerdir. İç denetim uygulamalarına destek vermemeleri ise ikinci sorun olarak belirlenmiştir. Üst yönetimin iç denetimi desteklememesi, iç denetçilerin çalışmalarını olumsuz yönde etkilemekte; iç denetim uygulamalarından beklenen faydaları azaltmaktadır. Özellikle mahalli idareler ile üniversitelerde üst yönetim desteğinin oldukça düşük düzeyde olduğu ifade edilmiştir. Son olarak üst yönetimin iç denetimi olumsuz bir durum olarak algılayıp, destek olmak bir yana iç denetimi engelleyici bazı yaklaşımlar sergiledikleri dile getirilmektedir.

4.3. Sistem İle İlgili Sorunlar:

Kamu idarelerinde iç denetim uygulamaları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunu ile yasalaşmıştır. İç denetim faaliyetleri bir alt bileşeni olduğu kamu mali yönetim ve kontrol reformunun gelişim sürecinden etkilenmektedir. Reform çalışmaları çerçevesinde iç denetim ile ilgili hazırlıkları yapmak, mevzuatı düzenlemek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyetlerini sürdüren İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ihdas edilmiştir. Araştırmaya katılan iç denetçiler İDKK'nın statüsü ve faaliyetleri hakkında olumsuz görüş bildirmişlerdir. İDKK ile ilgili sorunlar iki ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlardan birincisi İDKK'nın Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyetlerini yürütmesi, dolayısıyla Bakanlığın iç denetim çalışmalarını yeterince sahiplenmemesidir. Diğeri ise İDKK tarafından iç denetim ile ilgili yapılan mevzuat oluşturma, geliştirme, iç denetim eğitimleri, farkındalık düzeyini artırma gibi çalışmaların yetersiz olmasıdır. Örneğin bir katılımcı Maliye Bakanlığının iç denetim çalışmalarını yeterince sahiplenmediğini, bağımsız bir kurulun daha uygun/başarılı olabileceğini ileri sürerken, diğeri bir katılımcı iç denetim eğitimlerinin uygulama yönünden çok zayıf olduğunu vurgulayarak, bu durumun iç denetçilerde kafa karışıklığına, uygulama farklılıklarına ve standartlardan uzak denetim faaliyetlerine neden olduğunu belirtmiştir.

İDKK faaliyetleri dışında katılımcılar yeni sistemin tasarımı ve değişim sürecinin yönetimi başlığı altında çeşitli sorunları dile getirmişlerdir. Kamu reformu çalışmalarında yeni sistemin doğru bir şekilde tasarlanmadığı, özellikle iç denetim uygulamalarının ülkemiz kamu idareleri için doğru bir model olmadığı ifade edilmiştir. Sistem ile ilgili sorunlar başlığında son olarak değişim yönetimi ile ilgili problemler dile getirilmiştir. Katılımcılar yeni sisteme uyum sağlamanın güçlüklerinin hesaplanmadığını, değişime direncin oldukça kuvvetli olduğunu ve değişim yönetiminin başarılı bir şekilde yönetilemediğini ileri sürmüşlerdir.

4.4. Kurum İçi Sorunlar:

İlgili mevzuat gereğince genel bütçe kapsamındaki idareler ile özel bütçeleri idarelere iç denetçi atamaları yapılmıştır. Çalışmalarına başlayan iç denetçiler çalıştıkları idarelerde çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadırlar. İç denetçi çalışmalarını bağımsız ve objektif bir şekilde yürütebileceği ortamların oluşturulmadığı ifade edilerek iç denetçi atamalarının Maliye Bakanlığı ya da merkezi bir birim/kurul yerine ilgili idarenin üst yöneticisi tarafından yapılması bu duruma örnek olarak gösterilmiştir. İç denetim birimlerinin ya hiç ya da yeterli düzeyde kurumsallaşamaması, iç denetçilerin/iç denetim birimlerinin organizasyon yapısı içerisindeki statüsü önemli bir sorun olarak ifade edilmiştir. Ayrıca iç denetçilerin fiziki koşulları (rahat olmayan çalışma ortamı, odaların yetersiz olması gibi) idari personel ve diğer ihtiyaçlarının karşılanamadığı da belirtilmiştir.

Diğer denetim birimlerinin özellikle teftiş kurullarının varlığı, iç denetim-teftiş ayrımının ve sınırlarının netleştirilmemesi, iç denetçi, müfettiş, kontrolör, denetmen gibi aynı veya benzer alanlarda denetim yapan/yapabilen denetim elemanlarının bulunması uygulamada karışıklığa ve belirsizliğe neden olmaktadır. Katılımcılar teftiş kurullarının iç denetimi kabullenemediklerini, özellikle teftiş kökenli idarecilerin iç denetimi geliştirmeye yönelik düzenlemeleri ve iç denetimin yaygınlaşmasını engellemeye çalıştıklarını ifade etmişlerdir.

Kurumların büyüklüğüne göre iç denetçi sayısı yetersiz kalmaktadır. İç denetim kadrolarında boşluklar ve/veya denetçi sayısının eksikliği iç denetim çalışmalarının etkinliğini azaltmaktadır. Son olarak iç denetçilerin kendi aralarında sorun yaşamaları, (iç çekişmeler, profesyonel çalışmama, disiplinsizlik gibi) önemli bir sorun olarak dile getirilmiştir.

4.5. İç Denetim İle İlgili Sorunlar

Yeni bir denetim türü/yaklaşımı olarak iç denetim ile ilgili çeşitli sorunlarla karşılaşılmaktadır. Aslında iç denetim ile ilgili sorunların temelinde iç denetimin kamu yönetimi açısından yeni olması, çağdaş iç denetim rolünün ve işlevlerinin özümsememesi, iç denetim farkındalık düzeyinin düşük olması yani yöneticilerin ve çalışanların iç denetimi yeterince bilmemesi gösterilmektedir. İç denetim farkındalık düzeyinin düşüklüğünün, çalışmaya katılanlar tarafından en önemli ikinci sorun olarak (üst yönetimin destek vermemesi ile birlikte) belirlendiği görülmektedir. Buna ek olarak iç denetim raporlarının bir yaptırımı bulunmaması ve yasal düzenlemelerdeki eksiklikler de bu başlık altında değerlendirilen diğer sorunlar olarak belirlenmiştir. Örnek olarak iç denetim sonuçlarının izlenmesinin ve raporlarının uygulanmasının üst yöneticinin takdirine bırakıldığı ifade edilmiştir.

4.6. Diğer Sorunlar:

Yukarıda sınıflandırılan herhangi bir gruba girmeyen sorunlar diğer sorunlar başlığı altında listelenmiştir. İç denetçilerin üye oldukları meslek örgütleri arasındaki koordinasyon eksikliği, uygulama birliğinin bulunmaması, kamu yönetiminde iç denetim gibi bir uygulamanın gerekli olmadığı, kamu yönetiminde yönetici sorumluluğu ile ilgili kavram ve uygulamaların yeterli bir şekilde tanımlanmadığı ifade edilmiştir.

5. Bulguların Tartışılması ve Öneriler

Çalışmanın bu bölümünde kamu iç denetim uygulamalarında karşılaşılan ve yukarıdaki açıklanan sorunlar, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde üç ayrı başlık altında tartışılmakta ve bazı çözüm önerileri ileri sürülmektedir.

5.1. İç denetçinin yetkinliği

İç denetçilerin yetkinliği önemli bir sorun olarak görülmektedir. Bu durumun ortaya çıkmasında sistemin yeni olmasının ve ataması yapılan ilk iç denetçi grubunun sınava tabi tutulmamasının etkisinin olduğu düşünülmektedir. Çünkü Türkiye’de kamu idarelerinde iç denetçi olabilmenin koşullarının uluslararası iç denetim standartlarında belirlenmiş olan koşulları karşılayacak düzeyde olduğu söylenebilir. Özel sektörde uluslararası geçerliliği olan bir iç denetçi sertifikası alabilmenin ön koşulları 24 aylık iş deneyimi, lisans

diploması, referans mektubu, etik kurallar kabul beyannamesidir. Bu koşulları karşılayan kişiler dört aşamalı sınavı da başarı ile tamamladıktan sonra iç denetçi ünvanı alabilmektedirler (tide.org.tr, 2009). Diğer taraftan kamuda iç denetçi olabilmek için en az beş yıllık bir denetim/uzmanlık deneyiminin yanı sıra İDKK tarafından koordine edilen sınavda başarılı olmak gerekmektedir. Daha sonra iç denetçiler İDKK tarafından yürütülen temel eğitime katılmak ve temel eğitimin bitiminden sonra yapılan sertifikasyon sınavında başarılı olmak zorundadırlar (idkk.gov.tr, 2009). İlk grup iç denetçi atamalarında bu süreç izlenmeden iç denetçilerin doğrudan atanmasının, iç denetçilerde yetkinlik sorununu ortaya çıkardığı düşünülmektedir. İç denetçi atamalarındaki sürecin yasalara uygun ve titiz bir şekilde yürütülmesi, kamu iç denetçiliğine yönelik sınavın içeriğinin uluslararası standartları ve iyi uygulama örneklerini kapsamı iç denetçilerin yetkinliğini geliştirecektir.

İç denetçilerin yaptıkları denetimler konu ve alan bakımından son derece geniş tutulmuştur. Bu anlamda iç denetçilerin sadece denetim yaptıklarını söylemek doğru bir yaklaşım değildir. İç denetçiler, kurumun maddi varlıklarından maddi olmayan varlıklarına, gerek mali gerekse yönetsel anlamda yapılan tüm faaliyetlerine, kurumda geçen birçok bilgi akışının güvenilirliğini test etmeye kadar çok çeşitli hayati görevler üstlenmektedir (Acar ve Çiçek, 2005:362). İç denetimin değişen rolü iç denetçilerin farklı alanlarda bilgi yetenek ve deneyim anlamında yetkin kişiler olmalarını gerektirmektedir (Widener ve Selto, 1999; Ahlawat ve Lowe, 2004). Ayrıca tüm bu yapılan faaliyetlerin ve sorumlulukların tam anlamıyla yerine getirilmesi, iç denetçiye birçok yetkinin devredilmesini ve gerçek anlamda bağımsızlığının da sağlanmasını gerektirir. İç denetçilere verilecek bağımsızlığın oranına göre; kamu idarecilerin hesap verebilirliği daha sağlıklı işleyecektir (Acar ve Çiçek, 2005:362). Bağımsızlık, iç denetim biriminin sahip olması gereken bir nitelik olup, iç denetimin planlanması ve programlanmasında risk değerlendirmesine bağlı olarak en riskli alanlardan başlayarak denetime tabi tutulmasını ve iç denetçinin denetim görevini engellenmeden yapabilmesini ifade etmektedir (Kaya, 2005:98). Bu çerçevede iç denetçinin bağımsızlığını güçlendirecek yasal düzenlemelerin yapılması, yetkinliğini geliştirecek uygulama odaklı eğitimlerin düzenli bir şekilde gerçekleştirilmesi iç denetçilerin daha yüksek performans sergilemelerini sağlayacaktır.

5.2. İDKK'nın Statüsü

Avrupa Birliği tarafından aday ülkelerden bağımsız bir iç denetimin sağlanması istenmekle birlikte iç denetim yapan birimlerin kurumsal yapılanma şekli ülkelerin tercihinin bırakılmıştır. Ancak, iç denetim

birimlerinin fonksiyonel anlamda bağımsız, tam denetim yetkisine sahip olması ve uluslararası denetim standartlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu çerçevede, merkezi bir organ, uygulanan standart ve yöntemlere ilişkin koordinasyonu ve denetimi sağlamalıdır (Gönülaçar, 2008:6). Bu bağlamda çalışmaları yürütmek üzere kurulan İDKK, iç denetim alanında önemli düzenlemelere imza atmıştır. İDKK'nın Maliye Bakanlığı çatısı altında faaliyetlerini sürdürmesi araştırmaya katılan iç denetçiler tarafından yoğun bir şekilde eleştirilmiş ve iç denetimin kurumsallaşamamasının sebebi olarak tanımlanmıştır. İDKK benzeri kurumlar incelendiğinde iki farklı yapılanma görülmektedir. Bunlardan birincisi özerk bir kurum olarak; ikincisi ise bir bakanlık (genelde Maliye Bakanlığı) çatısı altında faaliyet göstermesidir. Yeni bir sistemin kurulmaya çalışıldığı kamu yönetiminde iç denetim çalışmalarının yeterince sahiplenilmesi açısından bağımsız bir kurulun oldukça faydalı olacağı söylenebilir.

5.3. Tanıtıcı Çalışmalar

İç denetçiler, mesleki faaliyetlerinin yanı sıra iç denetimin farkındalık düzeyini arttıran, üst yönetimi ve çalışanları çağdaş iç denetim anlayışı hakkında eğiten ve bilgilendiren aktiviteleri de gerçekleştirmelidirler. Çünkü çağdaş anlamı ve işleviyle iç denetim yeni bir alandır. Bazı kamu idarelerinde çok etkin bir şekilde iç denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü gözlemlenmekle birlikte, iç denetim paydaşlarının (üst yönetici, diğer yöneticiler, çalışanlar) iç denetim hakkında yeteri derecede bilgi sahibi oldukları söylenememektedir. Bu çerçevede İDKK kurumsal anlamda iç denetim farkındalık düzeyini arttırmaya yönelik çalışmalar yürütürken; iç denetçiler kurum içerisinde iç denetim paydaşlarına özellikle üst yönetime yönelik bilgilendirici çalışmalar yürütmelidirler. Üst yönetimi bilgilendirmeye yönelik bir iç denetim sunumunun yapılması, uluslararası standartlara uygun bir şekilde denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, denetim raporlarının hazırlanması ve takibinin yapılması iç denetimin kurum içerisindeki rolünün anlaşılabilirliğini arttıracaktır.

SONUÇ

Kamu yönetimindeki reform çalışmaları iç denetim alanında devrim niteliğinde gelişmelere neden olmaktadır. Güçlü bir teftiş geleneğine sahip olan kamu idarelerinde, çağdaş iç denetim uygulamalarına geçiş sürecine ilişkin çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. Kamu iç denetim birim yöneticileri ile kamu iç denetçilerinin katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonucunda, değişim sürecindeki sorunlar belirlenmiştir. Araştırma sonuçları

Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 2, 2009, Sayfa 209-227

iç denetim ile ilgili farkındalık düzeyinin oldukça düşük olduğunu, iç denetim paydaşlarının çağdaş iç denetim işlevleri ile rolleri hakkında bilgi sahibi olmadıklarını, üst yöneticilerin iç denetim çalışmalarını yeterince desteklemediklerini ortaya koymaktadır. Bu çerçevede özellikle iç denetim konusunda paydaşları bilgilendirmek, iç denetim uygulamalarını yasal düzenlemeler yapmak yoluyla özendirmek ve desteklemek gerekmektedir.

Kaynakça:

- Güredin, E. (2000), *Denetim*, BETA Yayınları, 10.Baskı
- Moeller, R. (2005), *Brink's Modern Internal Auditing*, John Wiley and Sons Inc., Sixth Edition, New Jersey
- Ahlawat, S.S. ve Lowe, D.J. (2004), "An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing", *Audit. J. Practice Theory*, 23(2), 147-158.
- Başpınar, A. (2006), "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", *Maliye Dergisi*, 151, 23-42.
- Brody, R. G. ve D. J. L. (2000), "The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity", *International Journal of Auditing*, 4, 169-176.
- Coşkun, İ. (2006), "KİMK Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimlerinin Rolü", *Yaklaşım*, 165, 50-53.
- Edwards, D., Kusel J. ve Oxner T. (2003), "Internal auditing in hospitals", *Hospital Topics*, 81, 13-18.
- Flesher, D. L. ve Zanzig, J. S. (2000), "Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, 15(7), 331-337.
- Gönülaçar, Ş. (2007), "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler", *Mali Hukuk*, Temmuz-Ağustos/ Eylül-Ekim
- Paape, L.J. ve Snoep S.P. (2003), "The Relationship between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU- a survey", *International Journal of Auditing*, 7, 247-262.
- Spekle, F. R., Hilco J.E. ve Anne M. K. (2007) "Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study", *Management Accounting Research*, 18, 102-124.
- Widener, S.K. and Selto, F.H. (1999), "Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why Do Firms Outsource Internal Audit Activities", *Journal of Management Accounting Research* 11, 45-73.
- Acar, İ.A. ve Hüseyin G.Ç. (2005), *Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Yasasında Denetim*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, s.353-373.
- Baş, H. (2005), *Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 400-416.

Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 2, 2009, Sayfa 209-227

Diamond, J. (2002), *The Role of Internal Audit in Government Financial management: An International Perspective*, IMF Working Paper,

Gönülaçar, Ş. (2008), *İç Denetimin Bürokratik Serencamı*, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetimin_burokratik_serencami_Sener_GONULACAR_2008.pdf

<http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home>, erişim tarihi 11.02.2009

http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=cia_kabul_kosullari, erişim tarihi 05.03.2009

Kaya, A. (2005), *İç Denetim Sistemi*, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 97-106.

Kaya, B. (2009), *İç Denetim Nedir?* http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf, 04.03.2009

TODAİE, (1966), *MEHTAP, Merkezi Hükümet Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri*, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, İkinci Baskı, Ankara

TODAİE, (1991), *KAYA, Kamu Yönetimi Araştırması*, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara

Yılcı, İ. (2007), *Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 2007