

Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları

Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ¹
ahmetburcin@gmail.com

Mesut ÜNAL²
mesutunal@sayistay.gov.tr

Giriş

5018 sayılı Kanununun 01.01.2006 tarihinde bütün hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmesinin ardından, kamu mali yönetim ve kontrol sistemimiz, çağdaş kamu maliyesi yaklaşımıyla uluslararası standartlar paralelinde önemli değişimlere uğramıştır. Bu sistemin önemli bir unsuru da şüphesiz iç denetim uygulamalarının kamu mali yönetimine dahil edilmesidir. Bu bağlamda kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulmaya başlamış ancak hem merkezi yönetim kurumlarında hem de yerel yönetim kuruluşlarında istenilen sonuçlar alınamamıştır. Çalışma içerisinde temel olarak yerel yönetim kuruluşlarında iç denetim alanında yaşanan sorunlar ele alınacak yer geldikçe önerilerde bulunulacaktır.

1. Denetim Kavramı Ve Amacı

Denetim kavramına ait çeşitli tanımlamalar yapılabilir. Ancak her durumda denetim kavramının temelinde iki büyüklük arasında kıyaslama yapılması, değerlendirme süreçlerinin harekete geçirilmesi ve bir hükmün ortaya konması prosedürleri bulunmaktadır. Bu itibarla denetim, olması beklenen planlanan durum ile gerçekleşen arasındaki bir karşılaştırma ve bunun sonucunda gerçekleşenin planlanana uygunluk derecesinin ve sapmaların belirlenmesi faaliyeti olarak ifade edilebilir (Atay 1999:20).

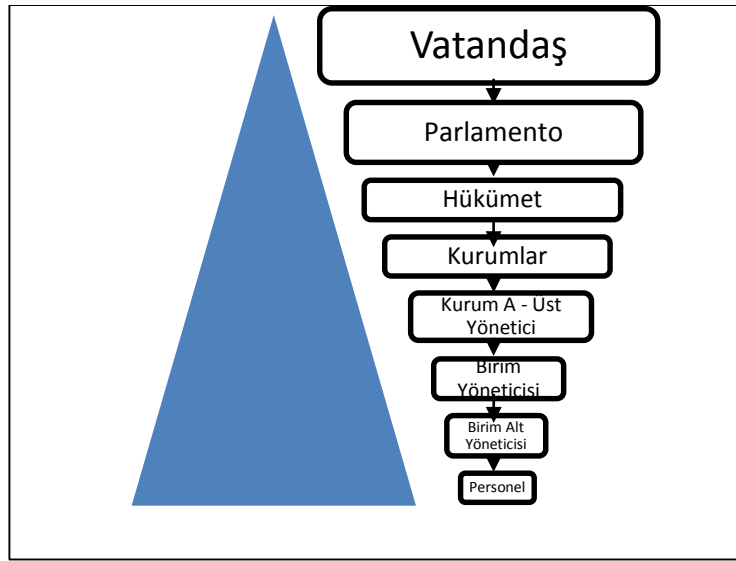
Denetim yapılmasının temelinde hesap sorma düşüncesi bulunmaktadır. Hatta denetimi gerçekleştirenin de bağlı olduğu ve faaliyetlerini kontrol edeceği bir makam bulunduğu göz önüne alındığında denetleyenler açısından da hesap verilmesi durumu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, herhangi bir faaliyeti yerine getirmek üzere görevlendirilen kişi yada kurumlar elde edilen sonuçlar üzerinden kontrol mekanizmasının işletileceğini önceden bildikleri için ona göre davranmaktadırlar. Böylece faaliyet alanında gerçekleşmesi hedeflenen kriterlere ulaşma derecesi daha fazla olabilmektedir. Söz konusu durum kamu sektörü açısından ele alındığında bütçe hakkına dayanan bir yaklaşım karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, gelirlerin toplanması

¹ Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı

² Sayıştay Başdenetçisi

ve giderlerin yapılması sürecinde temelde vatandaşa ait olan bütçe hakkı kendileri tarafından değil seçimler yoluyla göreve getirdikleri temsilciler (parlamenteler) vasıtasıyla kullanılarak vatandaşa hesap verilmesi durumunu ortaya çıkarmaktadır. Vatandaş tarafından hesabın sorgulanması ise yetki devrinin sonucunda ortaya çıkan denetim sürecini ifade etmektedir. Vatandaşlar ile parlamenteler arasındaki üst seviye ilişkinin altında da benzer ilişkiler bulunmaktadır. Hesap veren (denetlenen) ve hesap soran (denetleyen) olarak kategorize edilebilecek yapı Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1: Hesap Verme-Sorma Süreci



Buna göre en tepede bulunan vatandaştan aşağı doğru her bir aşamada bir önceki bir sonrakinden hesap sorar konumdadır. Bunu yaparken genelde denetim birimleri kullanılmakta ve hazırlanan raporlarda yer alan bulgular yoluyla faaliyetlerin gereği gibi yerine getirilmesi, kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması için neler yapılması gerektiği ortaya konulmaktadır.

2.Denetim Türleri

Dünya genelinde toplumsal, sosyal ve ekonomik alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak denetim kavramı da değişim göstermiş, farklı şekillerde ayrımlara tabi tutulmaya başlanmıştır (Özer 1997:30). Söz konusu sınıflandırmalar yapılırken; uygulanan denetim teknikleri, denetimi yapan kurum, denetlenen kurumlar, denetimin zamanı, amacı, kapsamı, konusu v.b. kriterlere göre değerlendirmeler yapılmıştır. Buna göre Tablo 1’de kısaca temel ayrımlara yer verilmektedir.

Tablo 1: Denetim Sınıflandırması

Kriter	Çeşit
Nitelik	<ul style="list-style-type: none">• Yasama denetimi,• Yürütme Denetimi• Yargı denetimi,
Kullanılan yöntem	<ul style="list-style-type: none">• Klasik Denetim• Modern Denetim
Zaman	<ul style="list-style-type: none">• Harcama Öncesi Denetim• UygulamasıSırasında Denetim• Harcama Sonrası Denetim
Denetimi Yapan Kesim	<ul style="list-style-type: none">• Kamu Denetim• Özel Denetim
İçerik	<ul style="list-style-type: none">• Mali Denetim• Hukuka Uygunluk Denetimi• Performans Denetimi
Denetim Organıyla Denetlenen Birimlerin İlişkileri	<ul style="list-style-type: none">• İç denetim• Dış denetim• Yüksek denetim

Kaynak: Özer 1997; Demirbaş 2001; Günler 2006

Tablo 1’de görüleceği üzere çeşitli kriterler üzerinden farklı denetim kategorizasyonu yapılabilmektedir. Bunlar daha da çoğaltılabilir nitelik taşımakla birlikte çalışmanın konusunu iç denetim oluşturduğundan bundan sonraki kısımda iç denetime yönelik bilgilere yer verilecektir.

3. İç Denetim Kavramı

İç denetim kavramı çeşitli şekillerde tanımlanabilmekle birlikte bu alanda çalışmalar yapan İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)’ne göre iç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacına sahip bağımsız ve objektif bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.³ Uluslar arası alanda yapılan tanım ile 5018 sayılı Kanundaki tanım birbiri ile örtüşmektedir. Buna göre, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

³ <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

Kanunu'nun 63 üncü maddesinde iç 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 faaliyeti" olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımda iç denetim faaliyeti ile ilgili olarak iki unsur dikkat çekmektedir. Bunlardan biri iç denetimin güvence sağlama fonksiyonu, diğeri ise danışmanlık fonksiyonudur. Söz konusu fonksiyonların yerine getirilmesi ile birlikte kuruluşun görev ve sorumluluklarını daha etkin olarak yerine getirmesi, üst yönetimden tüm personele kadar kurum mensuplarına yardımcı olunması ve kurum faaliyetleri ile ilgili güvence verilmesi amaçlanmaktadır (National Audit Office 2012:2).

Modern iç denetim anlayışının doğup yaygınlaşması özellikle II. Dünya savaşından sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) gerçekleşmiş ve son çeyrek yüzyılda dünya ülkelerinde sıkça uygulanan bir model haline gelmiştir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2009:1). Bu bağlamda OECD tarafından 2007 yılında yapılan araştırmada ülkelere yöneltilen sorulardan 66.sı bakanlıklar bünyesinde iç denetim birimi bulunup bulunmadığıdır. Buna göre otuz ülkeden yirmi altısında bakanlıklar içerisinde iç denetim birimi bulunmakta olup dört ülkede ise bulunmamaktadır.⁴ İç denetim modeli uygulayan ülkelerde standart ilkeler üzerinden çalışmalar yapılabilmesi, tecrübelerin paylaşımı yoluyla sistemin geliştirilmesi amaçlarıyla bu alanda uluslar arası örgütler kurulmuştur. Bunların başında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu- ECIIA, Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği –ISACA, COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-IFAC, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB, Commission gibi kuruluşlar gelmektedir. Bunların yanında dış denetim organlarını bir araya getiren Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü –INTOSAI de teknik destek sağlamaktadır (Gürkan 2009:26-32).

İç denetçiler kendilerinden beklenen fonksiyonların yerine getirilmesi sırasında değişik denetim teknikleri ve yöntemlerinden faydalanabilirler. Ülkemizdeki durum ele alındığında İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. Maddesine göre kamu idarelerinde yapılacak iç denetim; Uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem süreç denetimi türlerini kapsamaktadır. Bunlardan hangisi

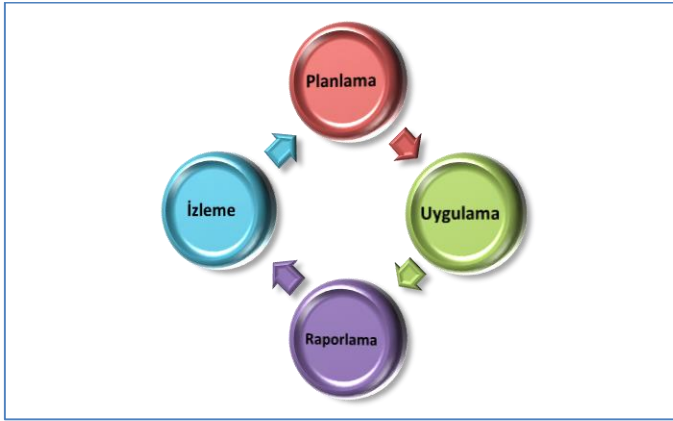
⁴ <http://webnet.oecd.org/budgeting/Budgeting.aspx>

yapılırsa yapılış denetimlerin işleyiş süreci temelde aynıdır. Bu bakımdan iç denetimin başlatılmasından sonuçlandırılmasına kadarki süreçlere yer verilmesi gerekmektedir.

4. İç Denetim Süreci

İç denetim faaliyetinin işleyiş süreci sistematik bir yapıyı ifade etmektedir. Dört temel ayırmadan bahsedilebilecek yapı içerisinde denetimin planlanması, uygulanması, raporlanması ve izlenmesi süreçleri bulunmaktadır. (Şekil 2)

Şekil 2: İç Denetim Aşamaları



Denetimin planlanması bir yıl içerisinde yapılması düşünülen incelemelere ait toplu bir bakış açısı olabileceği gibi, spesifik bir incelemeyle de ilgili olabilmektedir. Ancak her iki durumda da denetimin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamı, denetlenecek alan ve konular, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar ile eğitim faaliyetleri gibi kriterlere göre değerlendirme yapılmaktadır.

Denetim planının hazırlanmasından sonra denetimin yürütülmesine geçilmektedir. Bu aşamada, denetim programında ve çalışma planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için yeterli ve güvenilir bilgi ve belgeler tespit edilerek bunlar üzerinden, inceleme ve değerlendirmeler yapılmaktadır. Denetçi bu süreçte, denetim sonuçlarını destekleyecek bilgileri toplamakta, analiz etmekte, yorumlamakta ve belgelendirmektedir.

Mevcut kanıtlar ve değerlendirmelere göre raporda yer alması düşünülen konuların bir araya getirilmesi ile denetim raporu hazırlanmaktadır. Söz konusu rapor genelde taslak olarak ifade edilmekte olup, içerisindeki bulgularla ilgili olarak denetim yapılan birim yada kurumdan

belirli bir süre içerisinde cevap vermesi istenmektedir. Bazen gelen cevaplara göre bulguların rapordan çıkarılması gibi durumlarla karşılaşılabildiği gibi genellikle tespit edilen bulgular için iddialar korunmaktadır. Böylece nihai rapor üst makama sunulur hale gelmektedir.

Denetimin ne gibi bir sonuç verdiği, raporda yer alan önerilen yerine getirilip getirilmediği, ne gibi düzeltmeler yapıldığı ancak denetim sonuçlarının izlenmesi ile mümkün olmaktadır. Böylece birim yada kurumlar denetim sonrasında da kontrol edilmeye devam edilmekte ve bir sonraki yıl denetimlerine veri aktarılmaktadır.

5. Yerel Yönetimlerde İç denetim Hakkında Genel Bilgi

Ülkemizin idari yapısı bir bütün olarak merkezi yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanmaktadır. Söz konusu ayırım, Anayasa'nın 123. maddesinde "İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır." şeklinde ifade edilmektedir. Anayasanın 127. Maddesinde ise, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde merkezi idare ve mahalli idareler uyum ve koordinasyon içinde faaliyet göstermesini temin amacıyla, merkezi idarenin mahalli idareler üzerinde; mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla vesayet yetkisi kullanması öngörülmüştür. Ayrıca, mahalli idarelere görevleri ile orantılı olarak gelir kaynaklarının sağlanacağı ifade edilmektedir. Bu çerçevede, ülkemizde yerel yönetim kuruluşları belediye, il özel idaresi ve köy olarak kategorize edilmektedir. Yerel nitelikli ihtiyaçların giderilmesi için faaliyet gösteren bu kurumların 2011 yılı itibariyle sayıları Tablo 2'de gösterilmektedir.

Tablo 2: Ülkemizde Yerel Yönetim Kuruluşları Sayıları

Türü	İl Özel İdaresi	Belediye	Köy	Toplam
Sayısı	81	2950*	34.395	37.426
*2950 belediyenin dağılımı: 16'sı büyükşehir belediyesi, 143 büyükşehir ilçe belediyesi, 65 il belediyesi, 749 ilçe belediyesi, 1977 belde belediyesi				

Kaynak: İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2010, Türkiye Belediyeler Birliği 2012

Kamu mali yönetim sistemimiz içerisinde önemli bir yere sahip olan yerel yönetimlerle ilgili 5018 sayılı kanun temel çerçeveyi belirlemekte olup; Belediye Kanunu, Büyükşehir Belediyeleri Kanunu ve İl Özel İdareleri Kanunu ise özel nitelikli mevzuatlar olarak uygulamalara yön vermektedir. Söz konusu kanunlar içerisinde yerel yönetim kuruluşları ile ilgili her türlü düzenlemeye yer verilmiş olup, denetim sistemi açısından iç ve dış denetim olmak üzere ikili bir yapı öngörülmektedir. Bu bağlamda iç denetimin iç denetçiler, dış denetim de Sayıştay tarafından yapılması hükme bağlanmaktadır.

Yerel yönetimlerde iç denetçilerin göreve başlaması için hiç şüphesiz öncelikle kadroların tahsis edilmesi ve daha sonra şartları taşıyanların atanma işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu noktada 5/10/2006 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2006/10911 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 157 mahalli idare için toplam 588 iç denetçi kadrosu ihdas edilmiştir. Bunun 129'u Büyükşehir, İl, İlçe belediyesi, 20'si Özel İdare ve 8'i bağlı ortaklıktır. Bu kadrolara yapılacak atamalarda bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan tarafından atama yapılmakta iken yerel yönetimleri de kapsayan diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanmakta ve aynı usûlle görevden alınabilmektedir. Bu hüküm çerçevesinde yerel yönetimlerde iç denetçi atamalarına 2007 yılından itibaren başlanmıştır. 2010 ve 2011 yılları sonu itibarıyla türlerine göre mahalli idarelere tahsis edilen iç denetçi kadroları ve bunlara yapılan atamalar ise Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3: Mahalli İdarelerin İç Denetçi Kadroları ve Atamalar

Türü	Tahsis Edilen Kadro Sayısı	Doldurulan Kadro Sayısı	Doluluk Oranı (%)	2010 Yılı Sonu Doluluk Oranı (%)
Belediye	684	252	36.8	49.13
İl Özel İdare	122	47	38.5	40.18
Bağlı İdare	40	23	57.5	48.84
Toplam	846	322	38.1	47.61

Kaynak: İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2011, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2010

Tablo 3'ten görüleceği üzere tahsis edilen kadrolara göre yapılan atamalar 2010 yılında kadroların yarısı bile değilken 2011 yılında durum daha da vahim hale gelmiş, iç denetim kadroları atmasına rağmen atama oranı daha da düşmüştür. İç denetimin merkezi düzeyde

istenmesine rağmen yerel düzeyde talep görmemesinin çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde yerel yönetimlerdeki iç denetimde yaşanan sorunlara yer verilecektir.

6. Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Temel Sorunları

İç denetim sisteminin gereği gibi yerine getirilmesine engel teşkil eden problemler merkezi yönetim kuruluşlarında da bulunmakla birlikte çalışma içerisinde yerel yönetimler açısından konu ele alındığından bu kısımda yerel yönetimlerdeki iç denetime ait sorunlara yer verilecektir.

- Üst Yöneticilerin İç Denetime Olan İlgisizliği

Üst yöneticiler, 5018 sayılı Kanundaki sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedir. Bu nedenle üst yöneticilerin bu konuda doğrudan aktif rol üstlenmeleri ve iç kontrol konusunda iç denetim yoluyla etkin bir gözetim mekanizması oluşturmaları gerekmektedir. Ancak üst yöneticilerin büyük çoğunluğu bu farkındalığa sahip olmadığından üst yönetici ile iç denetçiler arasında işbirliğinden ziyade kopukluk bulunmaktadır (Koçak ve Kavakoğlu 2010:135-136). Bir başka ifade ile üst yöneticiler iç denetimi kendilerine yardımcı olan, katkı sağlayan bir kurum olarak görmeleri gerekirken düşmanca bir yaklaşım içerisine girebilmektedirler. Bu konuda yapılan bir araştırmada işbirliğinin ötesinde iç denetçilerin üst yönetimle istediği zaman görüşme dahi yapamadığı veya üst yönetici yerine üst yöneticiye en yakın başka bir ünvandaki yöneticiler (Bakanlıklarda Müsteşar Yardımcısı, Üniversitelerde Genel Sekreter, Belediyelerde Belediye Başkan Yardımcısı gibi) ile denetim sonuçları hakkında görüştüğü ortaya çıkmıştır (Gürkan 2009:144).

- İç Denetim Kadrolarına Atama Yapılmaması

İç denetim merkezi yönetim düzeyinde istenmesine rağmen yerel düzeyde talep görmemektedir. Bunu anlamak için merkezi düzeyde tahsis edilen kadrolara yapılan atamalara bakmak yeterli olacaktır. Mahalli İdarelere tahsis edilen iç denetçi toplam kadro sayısı ve bunlara yapılan atamalar Tablo 3'te gösterilmektedir. Buna göre toplam kadroların yarısı bile doldurulmamış hatta 2011 yılında oran daha da düşmüştür. Genel olarak il belediyelerinde üst yöneticiler açısından bir adet iç denetçi yeterli görülmekte iken, "yasal zorunluluk olmasa o bile olmaz" şeklindeki cümle ile iç denetime bakış açısı ortaya konulmaktadır.

- İç Denetim ile Birimler Arası İşbirliği Eksikliği

İç denetçiler tarafından denetim plan ve programlarının hazırlanması sırasında birim amirleri ve personeli ile ortak hareket edilmesi gerekmektedir. Açılış toplantısı olarak da ifade edilen bu uygulamanın temelinde kurumun hangi alanlarda denetim ve rehberliği ihtiyaç duyduğunun daha sağlıklı tespit edilmesi bulunmaktadır. Ancak uygulamada gerek iç denetçilerin böyle bir uygulama yapmaması ve gerekse yapılırsa dahi yeterli ilgi ile karşılaşılmaması iç denetim ve birimler arasındaki işbirliğini ortadan kaldırmaktadır.

- İç Denetçilerin Kurumu İfşa Eden Olara Görülmesi

İç denetçiler tarafından hazırlanan raporlarda yer alan sorunlu alanlarla ilgili kurumun ifşa edileceği düşüncesi dolayısıyla üst yöneticiler raporlara olumlu yaklaşmamakta, birim görevlileri de zaman zaman yanlış beyanatlar verebilmektedirler. Bu durum görevini yapmak isteyen iç denetçilerin şevkini ortadan kaldırmaktadır.

- İç Denetçilere Görevleri Kapsamında Yer Almayan Görevler Verilmesi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin “İç denetçilerin güvencesi” başlıklı 27. Maddesinde “İç denetçilere bu Yönetmelik ve iç denetim birim yönergelerinde belirtilen görevler dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.” Denilmektedir. Buna göre yönetmeliğin 15. Maddesinde iç denetçilerin görevleri sayılmaktadır. Bunlar özet olarak, kurumun yönetim ve kontrol süreçlerinin denetlenmesi yoluyla kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına katkıda bulunmak ve danışmanlık hizmeti ile sorunların önceden giderilmesini sağlamaktır. Ancak uygulamada iç denetçilere görevlerinin dışında soruşturma benzeri görevler verilmesi suretiyle asıl görevlerinin yerine getirilmesine engel olunmaktadır (Koçak ve Kavakoğlu 2010:136) .

- İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması

İç denetçi ataması yapılmış yerel yönetimlerde aynı zamanda müfettiş de istihdam edilebilmektedir. Ancak ülkemizde diğer teftiş ve denetim birimleriyle iç denetimin görev çakışmasını engelleyecek düzenlemeler bulunmamaktadır. Bu anlamda yerel yönetimlerde istihdam edilen müfettişler veya diğer kurumlardan denetim için gelen müfettişler ile iç denetçilerin aynı konularda mükerrer denetim yapabildikleri görülmektedir (Gürkan 2009: 180).

- İç Denetimin Bağımsızlığı İle İlgili Sorunlar

İç denetçilerin etkin bir şekilde görev yapabilmeleri için bağımsız bir yapının oluşturulması gerekmektedir. Bu konunun önemine binayen İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 25. Maddesinde “İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket eder.” Hükmüne yer verilmiştir. Bağımsızlık iç denetçinin idari olarak bağlı olduğu makamdan bağımsız olduğu anlamına gelmemektedir. Bağımsızlık, bir anlamda hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her türlü dış etkiden uzak olmayı gerektirmektedir. İç denetimin diğer denetim türlerinden farkı da yönetimin dışında değil tam tersine, yönetimin bir parçası olarak fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyet göstermektir (Gürkan 2009: 34). İç denetçinin görevini tarafsızlıkla ve bağımsız olarak yerine getirebilmesi için, atanma, görevden alınma ve özlük haklarıyla ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin iç denetçinin bağımsızlığını destekleyecek nitelikte olması kısacası “iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması” gerekmektedir. İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması söz konusu olduğunda, merkezi bir iç denetim birimi ya da bir merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı aranmaktadır. İç denetimin merkezi bir sistemle yürütüldüğü ülke örneklerinde, Macaristan’daki gibi Hükümet Kontrol Ofisi ya da Malta İç Denetim Kurulu gibi merkezi bir iç denetim birimi, iç denetim faaliyetlerini yürütmekte ve denetlenecek idarelerde görev yapmak üzere doğrudan iç denetçi görevlendirmektedir (Gösterici 2006:182). Böyle bir durumda dışarıdan atanan iç denetçi için bağımsızlık güvence altına alınmış olmaktadır. Ancak ülkemizde mahallî idarelerin iç denetçi kadroları İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kararı ve İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile ihdas edilmekte, söz konusu kadrolara yapılacak atamalar ise İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 21. Maddesine göre üst yönetici tarafından atanmakta ve aynı şekilde görevden alınmaktadır. Böyle bir durumda üst yönetici inisiyatifine bırakılan atama işlemi dolayısıyla sırf yasal zorunluluk olduğu için bir adet iç denetçi ataması yapılmakta, diğer kadrolar doldurulmamakta yada doldurulan kadroda görevlendirilen iç denetçi üst yöneticiye karşı kendini doğrudan bağımlı gibi görerek görevini etkin bir şekilde yerine getirmeyebilmektedir. Bu yüzden iç denetçilerin atanması ve görevden alınması görevi merkezi bir otoriteye verilmelidir.

İç denetçilerin sicil ve disiplin amiri olarak üst yöneticilerin belirlenmesi de iç denetimin bağımsızlığını tehdit etmektedir. Bunun önüne geçilebilmesinin yolu iç denetçi atamalarının dışarıdan bir kurum tarafından yapılması durumunda sicil ve disiplin amirinin atamayı yapan

kurum olmasıdır. Ülkemiz açısından ise İDKK'nın yapısının güçlendirilmesi ve sistem içerisinde etkin bir rol üstlenmesi ile birlikte iç denetçilere sicil verme görevi kurula verilebilir.

İç denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili diğer bir konu, bunlara üst yönetici dışında üst yönetim kademesinden talimat verilir verilmemesi ile ilgilidir. Bu konuda yapılan bir araştırmada 100 iç denetçiden 35'i üst yönetici dışındaki yönetim kademesinden talimat aldıklarını ifade etmişlerdir (Gürkan 2009: 138-139). Böyle bir durumda üst yöneticiye rapor sunmakla yükümlü olan iç denetim aslında başkalarının yönlendirmesi ile görevini yerine getirmiş olur ki bu durum iç denetçinin tarafsızlığına da gölge düşürebilir.

Üst yöneticilerin yıllık iç denetim programlarına, iç denetim raporlarına müdahale etmesi de bağımsızlığı zedeleyebilir. Bunlar her ne kadar iç denetçinin üst yöneticiye bağlı olduğu bir durumda belki normal gibi karşılanabilirse de, olması gereken hem yıllık programların hazırlanmasında hem de raporlama süreçlerinde üst yöneticinin önerilerinin dikkate alınması ancak doğrudan üst yöneticinin müdahalesi ile çıkarılan yada eklenen bulgularla yada denetim konuları ile iç denetim raporunun ve programının şekillenmemesidir (Gürkan 2009: 139-140).

Uluslararası İç Denetim Standartlarından olan Performans Standartları uyarınca, (Standart 2000- Uygulama Önerisi 2030-1) İç denetim yöneticisinin, iç denetim programını başarılı bir şekilde uygulayabilmesi için iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak gibi bir sorumluluğu bulunmaktadır. Ancak, gerek iç denetim programının uygulanmasına gerek iç denetimin günlük ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında başka bir mercie ait olması durumunda, söz konusu bütçenin, bunun yönetiminden ve harcanmasından sorumlu olan merci tarafından kısıtlanması söz konusu olabilir. Bu durumun ortaya çıkması halinde ise iç denetim faaliyetinin bağımsızlığından bahsetmek mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, iç denetimin bağımsız ve objektif bir şekilde faaliyetini sürdürebilmesi için, iç denetim birimine, yılı bütçesi ile ödenek tahsis edilmesi bir başka deyişle, iç denetim biriminin bütçesi olmalı ve iç denetim için yapılması gereken harcamalarını başka bir merciinin inisiyatifine bağlı olmaksızın iç denetim birimince gerçekleştirebilmelidir. Bu konuda yapılan bir araştırmada 100 iç denetçinin tamamı iç denetimin ayrı bir bütçesinin olması gerektiği yönünde fikir beyan etmişlerdir (Gürkan 2009: 147-148)

- İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Üst Ölçekli Yapı Sorunu

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu”nun 66.maddesi gereğince Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. İDKK, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere ihdas edilmiş olup, iç denetim açısından üst ölçekli bir yapıyı ifade etmektedir. Kurul yedi üyeden oluşmakta ve bunlar beş yıl süre ile görev yapmakla birlikte, üyelerinin görev yaptıkları kurumlarda esas görevlerinin devam etmesi dolayısıyla geçici bir yapı sergilemektedir. Bu yüzden, İDKK'nın bağımsız bir kurum olarak örgütlenmesi ve iç denetçilerin atanması, görevden alınması ve performanslarının takibi yoluyla sicil verme yetkisinin de bünyesinde yer aldığı bir görev tanımı ile kendi personeli ile sürekli faaliyet gösteren bir yapıya dönüştürülmesi gerekmektedir.

- İç Denetçilerin Öncelikli Alanlarda Denetim Gerçekleştirmemeli

İç denetimin programlanmasından yürütülmesine kadar olan süreçte risk esasına dayalı denetim modelinin uygulanmasına önem verilmelidir. Ancak uygulamada, gerek üst yöneticilerin müdahalesi gerekse üst yönetici ve kurum personelinin iç denetimi benimsememesi dolayısıyla kaynakların kullanıldığı öncelikli alanlar yerine ikincil hatta üçüncül düzeyde konuların denetimi yapılabilmektedir (Gürkan 2009: 141). Böyle bir durumda iç denetçi açısından basit düzeyde de olsa görev yerine getirilmiş olmakta ancak yerel yönetimlerin problemleri alanlarındaki sorunlar devam etmekte ve böylece iç denetimin maliyeti bir bakıma karşılanamamaktadır. Ayrıca, uygulamada sistemi zaten benimsemekte sorun yaşayan kurum personeli açısından da iç denetim prestiji kaybına uğramaktadır.

- İç Denetim İle Dış Denetim Arasında İşbirliği Eksikliği ve Dış Denetimin İç Denetimi Değerlendirme Rolündeki Yasal Engel

İdarenin her kademesindeki yöneticinin ve kurum personelinin, hata ve noksanlıkların dış denetim tarafından tespit edilmeden önce iç denetçiler tarafından tespit edilmesinin ve bu tür hata ve noksanlıkların, iç denetim tarafından hiçbir müdahaleye maruz kalmadan objektif bir şekilde raporlanmasının, idarenin ve üst yöneticinin yararına bir sonuç meydana getirdiğini bilmeleri gerekmektedir (Gürkan 2009: 140). Böylece kurumsal riskler ve problemler dış denetimden önce iç denetim faktörü ile çözülebilecektir. Bunun sağlanabilmesi için ise iç denetimin etkin bir fonksiyon icra etmesi ve dış denetim ile iç denetim arasında sürekli ilişki ve sıkı bir işbirliğinin bulunması gerekmektedir. Böylece dış denetim, iç denetim faaliyet

sonuçlarında elde edilen bulguları gerekli olan durumlarda kullanacak, aynı şekilde iç denetim de dış denetim bulgularını kendisine rehber olarak alabilecektir. Bir başka ifade ile her iki denetim birimi birbirinin geliştirilmesine katkıda bulunacaktır (Australian National Audit Office 2007:28). Bu konuda yapılan araştırmada soru yöneltilen 100 iç denetçinin tamamının iç denetim birimi ile dış denetim arasında işbirliği ve iletişimin sağlanmadığı yönünde cevap vermişlerdir (Gürkan 2009: 154-156). Halbuki Avustralya örneğinde olduğu gibi yurt dışı uygulamalarında iç denetçilerin denetim programlarını hazırladıktan sonra dış denetim organının görüşünü aldıkları yönünde uygulamalara rastlamak mümkündür (Australian National Audit Office 2007:22) .

Ülkemizde dış denetim ile iç denetim arasında dış denetim aleyhine ifade edilebilecek diğer bir konu yerel yönetimlerde hem iç denetçilerin etkin bir görev icra etmemesi hem de düzenlenen raporların konu ve içerik itibarıyla sınırlı kalması dolayısıyla dış denetim organı olan Sayıştay iç denetim gibi hareket etmek durumunda kalmasıdır. Böyle bir yapı dolayısıyla Sayıştay kendisinden beklenen mali sistemdeki riskleri ortadan kaldırmaya yönelik denetimleri gerçekleştirememekte, kurumsal düzeydeki spesifik sorunlarla uğraşmak durumunda kalmaktadır. Diğer taraftan yerel yönetim kuruluşu sayısının fazlalığı karşısında Sayıştay'ın denetçi kapasitesinin sınırlı olması ve daha önce yerel yönetimleri denetleyen birimlerin bu yöndeki yetkilerinin kaldırıldığı göz önüne alındığında, söz konusu kuruluşlar üzerinde büyük bir denetim boşluğu ortaya çıkmıştır. Bu hususun geliştirilebilmesi bir başka ifade ile dış denetim organı tarafından iç denetim faaliyetlerinin denetlenmesi yoluyla iç denetimin gereği gibi faaliyet göstermeye zorlanması için 2011 yılı ile birlikte Sayıştay denetimleri içerisinde ilgili kurumun iç denetim faaliyetleri de kontrol edilmeye başlanmıştır. Böylece hem iç denetçiler çalışmalarına çeki düzen vermiş hem de iç denetim raporlarında yer alan önerilerin hayata geçirilmesi konusunda üst yöneticiden tüm diğer personele doğru hareketlilik başlatılmıştır. Ancak 2012 yılında Sayıştay Kanunu'nun 35. maddesinde yapılan değişiklik yapılarak, düzenlilik denetiminin tanımı değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik kanunun tanımlar başlıklı maddesi yanında diğer maddelerine de aykırılık teşkil etmekle birlikte uygulamada karmaşa meydana getirmiş, Sayıştay açısından iç denetimin kontrol edilmesini güçleştirmiştir.

- İç denetimin Raporlama Süreçleri İle İlgili Sorunlar

İç denetçiler tarafından hazırlanan raporlar içerisinde bulgular ve önerilere yer verilmektedir. Bunun için öncelikle hazırlanan taslak raporlar ilgili oldukları birime gönderilmekte ve

bulgulara verilen cevaplara göre nihai rapor oluşturulmaktadır. Böylece denetlenen birime savunma hakkı verilmekte ve taslak raporda yer alabilecek yanlış tespitler düzeltilebilecektir. Ancak uygulamada iç denetçiler zaman zaman taslak raporları ilgili birimlere göndermemekte ve doğrudan nihai rapor haline getirmektedirler.

İç denetçi tarafından hazırlanan raporlar nihai olarak üst yöneticiye sunulmaktadır. Bu bağlamda hazırlanan raporların tamamının üst yöneticiye oradan da İDKK'ya gönderilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada bazı raporlar üst yöneticiye sunulmadığı gibi, bunların gidişatı üst yönetici tarafından sorgulanmamakta ve iç denetçinin inisiyatifine kalmaktadır. Bu durum raporun İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na (İDKK) gönderilmesi ve izlenmesi aşamalarında kopukluklara yol açmaktadır.

İç denetim raporlarında yer alan bulgulara üst yönetici müdahale edebilmekte, böylece raporlar yüzeysel düzeyde konuları içerir hale getirilebilmektedir.

İç denetim raporları içerisinde yer alan önerilerle ilgili yapılması gerekenlerin hayata geçirilebilmesi için raporların üst yönetici imzası ile ilgili birimlere gönderilmesi gerekmektedir. Uygulamada üst yönetici tarafından zaman zaman bu yönde bir çalışma yapılmamakta, dolayısıyla iç denetim raporlarında yer alan önerileri hayata geçirecek olanların rapordan haberi dahi olmamaktadır.

- İç Denetimin Etkin Bir İzleme Sürecine Sahip Olmaması

İç denetim faaliyetinin önemli bir ayağı etkili bir takip sisteminin kurulmasıdır (Australian National Audit Office 2007:45). Bu bağlamda idari birimlerce rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçelerinin iç denetim birimine gönderilmesi gerekmektedir. Ancak çoğu zaman ya raporların birimlere gönderilmemesi yada gönderildikten sonra herhangi bir çalışma yapılmaması dolayısıyla iç denetimin mali sisteme olan katkısı ölçülememektedir. Kaldı ki, İç Denetçilerin Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte “İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde Kurula gönderilir.” denilmesine rağmen hem yerel yönetimler bu alanda üzerlerine düşen görevi yerine getirmemekte hem de İDKK tarafından bu yönde bir sorgulama yapılmamaktadır. Ayrıca İç Denetçilerin Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin “Üst Yöneticinin Sorumluluğu” başlıklı 12. Maddesinin (g) fıkrasında “İç denetim faaliyetinin kalitesini gözetir ve bu amaçla kalite kontrol ve gelişim programı oluşturur, iç denetçilerin görevlerindeki performanslarını takip eder.” Denilmesine

rağmen üst yöneticiler bu yönde bir çaba içerisinde bulunmamaktadırlar. Bu yüzden merkezi bir otorite tarafından iç denetçi ataması yapılması halinde, bunların çalışmaları yıllık olarak ölçülmeli ve gerekli yaptırım mekanizmaları oluşturulmalıdır.

Sonuç

5018 sayılı yasa ile birlikte hayata geçen iç denetim sisteminden beklentiler çok fazla iken, her geçen gün daha kötü noktaya gelmektedir. Bir başka ifade ile iç denetim sistemi mali yönetim sistemine katkıdan çok maliyet yükü hale gelmiştir. İşlerliğini kaybetmek üzere olan mekanizmanın sağlıklı bir noktaya gelebilmesi için yapılması gerekenler bir an önce tespit edilmeli ve uygulamaya konmalıdır. Aksi takdirde yerel yönetimler üzerinde son derece sınırlı olan bir denetim süreci uygulanmaya devam edecek, bu durum kaynak israfı ve yolsuzluğu beraberinde getirecektir.

Kaynakça

- Atay, C., (1999), Devlet Yönetimi ve Denetimi, Alfa Yayınları, 2. Baskı
- Australian National Audit Office (2007), Public Sector Internal Audit An investment in assurance and business improvement
- Demirbaş, T. (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma Dizisi
- Gösterici, H., (2006), "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık", Vergi Dünyası Dergisi, Ankara, Sayı:295, s.182
- GÜNLER, S. (2006), Türk Kamu Yönetiminde Denetim ve Yeni Bir Öneri, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale
- Gürkan, N., Z., (2009), "Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı" Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2009), 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara
- İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü (2010), 2010 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu
- İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü (2011), 2011 Yılı Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu

Koçak, S., Y., ve T. Kavakoğlu (2010), İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Deđerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma, Sayıştay Dergisi, Sayı: 77

National Audit Office (2012), The effectiveness of internal audit in central government, HC 23 Session 2012-13

ÖZER, H. (1997), Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Deđerlendirilmesi, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi, Ankara

Türkiye Belediyeler Birliği (2012), Genel İstatistikler, (http://www.tbb.gov.tr/HD612_genel-istatistik.html -04.10.2012)

<http://webnet.oecd.org/budgeting/Budgeting.aspx> (02.10.2012)

<https://na.theia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (25.09.2012)